

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Režim přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty
Reverse Charge on Value Added Tax

Student: Michaela Řehová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Regína Střílková

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student:

Michaela Řehová

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Režim přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty
Reverse Charge on Value Added Tax

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty
 3. Režim přenesení daňové povinnosti v České republice
 4. Praktické uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015 – výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 383 s. ISBN 978-80-247-5500-7.
PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

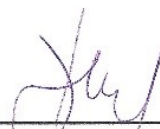
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Regína Střílková**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 6, dané mi k dispozici, jsem samostatně vložila a Přílohy č. 7 a 8, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 6. 5. 2016

..........
Michaela Řehová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty.....	7
2.1	Charakteristika DPH.....	7
2.1.1	Předmět DPH.....	7
2.1.2	Plátce daně z přidané hodnoty.....	8
2.1.3	Identifikované osoby	9
2.1.4	Základ daně	10
2.1.5	Sazby daně.....	10
2.1.6	Nárok na odpočet daně na vstupu	11
2.2	Harmonizace DPH v rámci Evropské unie.....	12
2.2.1	Zamezení podvodům	13
2.2.2	Očekávaný vývoj.....	16
2.3	Zvláštní režimy	17
2.3.1	Zvláštní režim pro cestovní službu.....	17
2.3.2	Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi	18
2.3.3	Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu	18
2.3.4	Zvláštní režim pro investiční zlato	18
2.3.5	Zvláštní režim jednoho správního místa	19
3	Režim přenesení daňové povinnosti v České republice.....	21
3.1	Legislativní rámec a princip fungování	21
3.1.1	Povinnosti poskytovatele a příjemce.....	21
3.1.2	Základ daně a den uskutečnění zdanitelného plnění	22
3.1.3	Nárok na odpočet daně na vstupu	23
3.1.4	Zálohové platby.....	23
3.1.5	Závazné posouzení	24
3.1.6	Kontrolní hlášení	24
3.1.7	Trvalé a dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti.....	25
3.1.8	Porušení režimu přenesení daňové povinnosti	27
3.2	Vývoj režimu přenesení daňové povinnosti v ČR.....	27
3.2.1	Dodání zlata.....	28
3.2.2	Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH.....	28

3.2.3	Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací..	29
3.2.4	Druhy přenesené daňové povinnosti	30
3.2.5	Novinky v roce 2016	31
4	Praktické uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti.....	32
4.1	Charakteristika obchodní společnosti TROJEK, a.s.....	32
4.1.1	Holdingové uskupení obchodních korporací TROJEK.....	33
4.1.2	Finanční situace	34
4.2	Režim přenesení daňové povinnosti u obchodní společnosti TROJEK, a.s.	35
4.2.1	Přiznání k dani z přidané hodnoty	36
4.2.2	Faktury	36
4.2.3	Účetní program.....	37
4.2.4	Kontrolní hlášení	37
4.2.5	Výhody a nevýhody zavedení režimu přenesení daňové povinnosti z pohledu obchodní společnosti TROJEK, a.s.....	40
4.2.6	Elektronické podání.....	41
4.2.7	Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na konkrétních příkladech.....	41
5	Závěr	46
	Seznam použité literatury	48
	Seznam zkratk	52
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Aniž nad tím člověk uvažuje, setkává se s daní z přidané hodnoty dennodenně. Při valné většině nákupů totiž každý zaplatí zároveň s cenou nakupovaného zboží i DPH, proto je tato nepřímá daň také označována jako univerzální daň ze spotřeby. Pro dnešní konzumní společnost je spotřeba statků již všední záležitostí, což však není při současné hospodářské vyspělosti společnosti nic špatného, načež je tím způsobena nevyhnutelnost setkání se s DPH, jelikož daňová zátěž je v případě nepřímých daní přenášena prostřednictvím zvýšení ceny přímo na konečného spotřebitele. Daň z přidané hodnoty je odváděna státu postupně, každý výrobce a poskytovatel služby odvede DPH ze své „přidané hodnoty“.

Prvním státem, který v Evropě začlenil DPH do své daňové soustavy, byla Francie v roce 1954, v České republice daň z přidané hodnoty funguje od roku 1993, kdy nahradila daň z obrátu. Samotný režim přenesení daňové povinnosti, který spočívá v přesunutí povinnosti přiznat a zaplatit DPH z dodavatele na odběratele, je součástí daňového systému ČR od 1. 4. 2011. Jeho zavedení nelze považovat za ojedinělé, jelikož jde o převzetí principu fungování režimu reverse charge při intrakomunitárním plnění v rámci Evropské unie. EU se snaží o sjednocování systémů daní, zvláště pak DPH, aby bylo obchodování v rámci členských zemí jednodušší, a zároveň se paralelně snaží zabránit daňovým únikům. Právě na opatření boje proti daňovým podvodům se v současné době Finanční správa v ČR značně zaměřuje a snaží se vyvíjet účinné prostředky k zamezení nelegální činnosti, která způsobuje snížení toků do státního rozpočtu. Daň z přidané hodnoty je totiž významnou částí příjmů rozpočtu státu, proto je potřeba se na její řádný výběr zaměřit.

V první části bude z teoretického hlediska na základě uvedené právní úpravy popsána a interpretována daň z přidané hodnoty a budou zde vysvětleny základní pojmy k pochopení zásadního principu DPH. Dále zde bude pojednáváno o harmonizaci DPH v rámci Evropské unie a hojně diskutovaných karuselových podvodech, a v samostatné podkapitole bude pojednáváno o zvláštních režimech systému daně z přidané hodnoty, které se vztahují k obchodování se specifickým zbožím a službami.

V druhé části práce bude charakterizován samotný režim přenesení daňové povinnosti (dále také „RPDP“ nebo „tuzemský reverse charge“) jako specifický způsob uplatňování DPH, včetně jeho postupného vývoje v ČR. Účelem této části je uvést čtenáře do problematiky RPDP na základě poznatků čerpaných z příslušné legislativy a vysvětlit důležité pojmy ve vztahu k mechanismu fungování přenesení daňové povinnosti. V samostatné podkapitole se bude autorka zabývat kontrolním hlášením, jehož zavedení se dotklo účetních jednotek mající

povinnost v rámci svého systému vykazování své činnosti respektovat přenesení daňové povinnosti.

Třetí kapitola bude věnována charakteristice vybrané obchodní společnosti a praktickému uplatnění zjištěných informací a poznatků v rámci její činnosti, které se RPDP týká.

Cílem práce je objasnit problematiku režimu přenesení daňové povinnosti a jeho vývoje v České republice za pomoci aplikace teoretických poznatků na konkrétní účetní jednotce a jejich použití při analýze reálných příkladů. Dílčím cílem je na základě shromážděných zdrojů teoreticky popsat a vysvětlit daň z přidané hodnoty, seznámit čtenáře s problémem karuselových podvodů a s kontrolním hlášením zavedeným z popudu zamezení těmto podvodům.

Pro dosažení stanoveného cíle byla použita především v teoretických částech práce metoda deskripce, kdežto v praktické části bylo využito hlavně analýzy, a to například v rámci jednotlivých příkladů, dále také syntézy, která spočívá ve spojení veškerých jednotlivých informací v jeden celek, a metody komparace.

2 Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty

Hlavním právním předpisem upravujícím daň z přidané hodnoty je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V následujících podkapitolách je uveden stručný výklad pojmů vycházející z platného znění tohoto právního předpisu. Účelem je objasnit definice pojmů dále v práci používaných a objasnit systém používání daně z přidané hodnoty.

2.1 Charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty se řadí mezi daně nepřímé, to znamená, že daň je již zahrnuta v ceně nakupované komodity. Podstatou daně z přidané hodnoty je tedy zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty, kterou plátce daně přidá k hodnotě zboží či služby. Tím je automaticky odstraněna duplicita, jelikož daň je již jednou zaplacená v ceně nakoupeného produktu, a proto již na něj není daň znovu uvalena. Daň z přidané hodnoty je považována za nejvýznamnější nepřímou daň daňového systému v České republice, avšak zároveň také za jednu z nejkomplikovanějších z důvodu častých novelizací její právní úpravy, pro poměrně snadný výběr, kontrolu a správu její význam neustále roste. Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu a její podíl na HDP se trvale zvyšuje. [5] V roce 2015 byla vybrána do státní pokladny v podobě odvodů DPH částka 236,6 mld. Kč, inkaso DPH tvořilo více než 20 % z celkových příjmů státního rozpočtu. Meziroční nárůst oproti roku 2014 činil 2,8 %, tento pozitivní vývoj je přikládán růstu spotřeby domácností, ale i vlády a zefektivnění výběrů této daně. [15]

2.1.1 Předmět DPH

Předmět daně z přidané hodnoty je upraven v § 2 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení je předmětem daně:

- úplatné dodání zboží,
- poskytnutí služby za úplatu, a to osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, dále pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Za zdanitelné plnění se považuje plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno. Základním předpokladem zdanitelného plnění je, že toto plnění je uskutečňováno, s výjimkou dovozu zboží, osobou povinnou k dani. Za osobu povinnou k dani se považuje osoba fyzická i právnická samostatně uskutečňující ekonomickou činnost. Touto osobou může být i právnická osoba, jejíž hlavní činností není podnikání, ale uskutečňuje ekonomické činnosti.

Pojem ekonomická činnost lze zjednodušeně nahradit pojmem podnikání, přičemž tento pojem je užší než pojem ekonomická činnost. Další podmínkou je, že se toto plnění musí uskutečnit za úplatu, kdy úplatou se chápá suma v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění poskytnutá v souvislosti s předmětem daně. V neposlední řadě z výkladu předmětu daně vyplývá uskutečnění těchto plnění v tuzemsku. [4]

2.1.2 Plátce daně z přidané hodnoty

Plátcem se stane osoba povinná k dani, která se registruje jako plátce daně. Plátcem daně je zpravidla ten, kdo finančnímu úřadu daň z přidané hodnoty odvádí, nevykazuje-li trvale nadměrný odpočet, který naopak od FÚ přijímá. Registrace k dani z přidané hodnoty je dobrovolná, například chce-li si osoba nárokovat odpočet daně, nebo povinná po splnění určitých podmínek daných zákonem o DPH. Plátcem daně se musí stát osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku, když její obrat převýšil 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců po sobě jdoucích, tato korunová částka je ekvivalentem v národní měně k částce 35 000 EUR určené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) v kurzu platném ke dni přistoupení České republiky do Evropské unie. Výjimku obecně tvoří osoba, jejíž veškerá plnění jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně, jelikož takováto osvobozená plnění se do obratu nezahrnují. Existují však i některá vyjmenovaná plnění, jejichž úplaty se do obratu započítávají, jsou jimi finanční činnosti dle § 54, pojišťovací činnosti podle § 55 a převod a nájem nemovitosti podle § 56 zákona o DPH, pokud nejsou příležitostně vykonávanou doplňkovou činností. To znamená, že v případě dlouhodobého nájmu, který je ekonomickou činností osoby povinné k dani, se úplata přijatá za toto plnění zahrne do obratu, i když se na něj vztahuje osvobození od daně. Obratem je rozuměno dle § 4a zákona o DPH souhrn všech úplat bez daně, včetně dotace k ceně, náležící osobě povinné k dani za uskutečněná plnění. Jde o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a výše vyjmenovaná od daně osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Na druhou stranu se do obratu nezapočítává úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Registrovat se k DPH je nutno do 15. dne měsíce následujícího po měsíci překročení stanoveného limitu. Plátcem daně se registrovaná osoba povinná k dani stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci překročení obratu.

Je-li osoba společníkem ve společnosti společně s plátcem, stává se plátcem také. Dále se přihlásit k dani musí osoba při nabytí majetku na základě rozhodnutí o privatizaci, nabytí obchodního závodu od plátce, nebo při zdědění majetku od zemřelého plátce a pokračování v jeho ekonomické činnosti.

Plátcem daně se stává i osoba, jejíž sídlo není v tuzemsku, ale jí uskutečněné zdanitelné plnění mělo místo plnění v tuzemsku, nebo odeslala či přepravila z tuzemska zboží, a tím uskutečnila dodání do jiného členského státu osobě, která si toto zboží pořídila a je pro ní předmětem daně. Také se jím stává osoba se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, avšak prostřednictvím provozovny, která je umístěna mimo tuzemsko. [27]

2.1.3 Identifikované osoby

V souvislosti s plátcem daně je možno zmínit pojem identifikovaná osoba, která na rozdíl od plátce nemá možnost nároku na odpočet. Identifikovanou osobou je osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani s přiděleným identifikačním číslem pro účely DPH a má omezená práva a povinnosti ve srovnání s plátcem. [4]

Této osobě plyne povinnost přiznat daň z důvodu pořízení zboží nebo přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku. Jedná se tedy o pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Celková hodnota tohoto zboží bez daně musí překročit v příslušném a jemu bezprostředně předcházejícím kalendářním roce limit 326 000 Kč, zboží do tohoto limitu pořízené z jiného členského státu není předmětem daně. Limit se nevztahuje na zboží, které podléhá spotřební dani nebo na pořízení nového dopravního prostředku. Osoba nepovinná k dani, která je neplátcem, se stane identifikovanou osobou také za situace, kdy poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě, s výjimkou služby, která je osvobozená od daně v tomto členském státě. V tomto případě identifikace umožňuje převést daňovou povinnost na příjemce služby v jiném členském státě, pro kterého je služba poskytnuta. Při takovém poskytnutí služby se nejedná o nárok na odpočet, což nepřináší osobě, která je povinna se registrovat k identifikaci žádné negativum, je potřebné pouhé uvedení plnění do daňového přiznání. Registrace za identifikovanou osobu může být povinná nebo dobrovolná v případě, kdy osoba o registraci požádá před uskutečněním pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované mimo tuzemsko.

Jakmile splní identifikovaná osoba daňovou povinnost je tato osoba nadále neplátcem DPH, což lze považovat za výhodu. [2]

2.1.4 Základ daně

Všechno, co má plátcе daně obdržet nebo již obdržel za uskutečněné zdanitelné plnění, se považuje dle § 36 zákona o DPH za základ daně. Součástí je i částka na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ daně se rovná celkové částce snížené o daň. Daň odpovídá přírážce, která je adekvátní příslušné sazbě daně. [4] Jak je uvedeno v § 37 zákona o DPH, daň se vypočte vynásobením základu daně sazbou daně.

2.1.5 Sazby daně

Jak je uvedeno v § 47 zákona o DPH, v současnosti se lze setkat se třemi sazbami daně z přidané hodnoty. Jedná se o základní sazbu daně, jejíž výše je 21 %, která je neměnná od roku 2013. Tato sazba se uplatňuje na většinu zboží a služeb.

Další je první snížená 15% sazba daně, jejíž povinnost použití vyvstává u tepla a chladu, zboží popsaného v příloze č. 3 zákona o DPH a služeb uvedených v příloze č. 2. Kromě tepla, vodného a stočného se jedná zejména o potraviny, nealkoholické nápoje, ubytovací služby, městskou dopravu, časopisy, noviny a vstupné na kulturní akce. První snížená sazba se také uplatňuje u uměleckých děl, starožitností a sběratelských předmětů vyjmenovaných v příloze č. 4 zákona o DPH.

V roce 2015 byla v souvislosti s novelizací zavedena druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Zboží, na které se uplatňuje, je uvedeno v příloze č. 3a zákona o DPH. Jako hlavní příklad je možno uvést léky, kojeneckou výživu nebo knihy.

Při dodávkách nebo pořízení zboží z jiného státu Evropské unie, na kterých je uvalena různá sazba daně, se dle zákona o DPH uplatní nejvyšší sazba daně.

Podle § 47 odst. 2 zákona o DPH je rozuměna sazbou daně, která se uplatní u zdanitelného plnění, sazba platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Je-li v praxi přijata záloha na zdanitelné plnění a dojde ke změně sazby daně v době před datem uskutečnění tohoto plnění, uplatní se sazba daně platná při placení zálohy. [4]

2.1.6 Nárok na odpočet daně na vstupu

Plátci vzniká právo na odpočet daně na vstupu u zdanitelného plnění použitého v rámci jeho ekonomických činností například pro účely uskutečňování:

- zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- plnění od daně osvobozených, kterých se týká nárok na odpočet, a kde místem plnění je tuzemsko, nebo
- plnění, ke kterému dochází mimo tuzemsko, pokud by měl plátce nárok na odpočet, v případě uskutečnění s místem plnění v tuzemsku.

Pro účely zákona o DPH je daní na vstupu daň, která je součástí částky přijatého plnění, tj. daň uplatněná na dodané zboží, službu poskytnutou plátcem a na zboží pořízené z jiného členského státu. Zjednodušeně je to daň, kterou zaplatí plátce při nákupech od svých dodavatelů a jejíž odpočet si pak může nárokovat. Je však důležité ověřit si správnost použité sazby a výši daně uvedené na daňovém dokladu. Nárokovat odpočet si může odběratel pouze ve výši daně, která měla být uplatněna dle zákona o DPH.

U přijatého zdanitelného plnění realizovaného pro účely reprezentace, nikoliv k dosažení, zajištění a udržení příjmů, není dovolen odpočet daně. Tento zákaz vyplývá z odst. 4 § 72 zákona o DPH.

V § 73 odst. 1 zákona o DPH je dále uvedeno, za jakých podmínek je možné uplatnění nároku na odpočet daně. Za hlavní podmínku je možno označit povinnost mít daňový doklad při odpočtu daně uplatněné jiným plátcem vůči odběrateli. Při odpočtu daně v rámci tzv. režimu reverse charge a při tuzemských zdanitelných plněních v režimu přenesení daňové povinnosti, jehož princip je vysvětlen v následujících kapitolách, je nutno obecně splňovat podmínku existence daňového dokladu, od 1. 4. 2011, kdy zákon o DPH prošel novelizací, však může plátce nárok prokázat i jiným způsobem dokazující nárok na odpočet daně, např. objednávkou, dodacím listem či smlouvou.

Nárok na odpočet je možné uplatnit od okamžiku vzniku povinnosti tuto daň přiznat, avšak nejdříve je třeba splnit podmínky uvedené v předcházejícím odstavci, tj. nárok na odpočet je možno uplatnit nejdříve za zdaňovací období, v němž jsou tyto podmínky splněny. Ve standardním režimu tedy platí oprávnění odpočtu až od chvíle, kdy má plátce k dispozici daňový doklad. Lhůta pro nárokování odpočtu je podle zákona o DPH zpravidla tříletá a začíná běžet od prvního dne následujícího měsíce po zdaňovacím období, v němž nárok na odpočet skutečně vznikl. [4]

2.2 Harmonizace DPH v rámci Evropské unie

Pro zajištění fungování společného evropského trhu je sladění nepřímých daní nezbytné, proto je stupeň harmonizace nepřímých daní, především daně z přidané hodnoty, oproti přímým daním, značný. Harmonizaci daně z přidané hodnoty lze rozdělit na dvě fáze. První fáze se týkala především zavedení jednotného systému DPH, v druhé fázi šlo o harmonizaci legislativy této daně a přiblížení sazeb daní členských států Evropské unie. Pokud by bylo zachováno více forem nepřímých daní, musel by být členskými státy v rámci EU uplatňován systém refundací, přičemž nejen náhrada výdajů samotná, ale i kontrola nad jeho výkonem by byla velmi složitá. Je tedy zřejmé, že rozhodování o tom, zda zavést daň z přidané hodnoty namísto kumulativních daňových systémů nepřímého zdanění, bylo jednoznačné. Na základě tohoto rozhodnutí připravila Evropská komise řadu směrnic.

První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „první směrnice“) stanovila cíl zavést daň z přidané hodnoty ve všech zemích Evropské unie k 1. 1. 1970. Tento termín, který nebyl při zpětném pohledu příliš reálný, byl však v navazujících směrniciích odkládán. Realizace dohody o unifikaci používání DPH nebyla a není snadná, tudíž snaha sjednotit daň z přidané hodnoty a tím usnadnit obchodování v rámci Evropské unie stále trvá. První směrnice kromě tohoto definovala daň z přidané hodnoty, a to jako obratovou všeobecnou daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny. Z této směrnice vychází také zákaz zavedení jakékoliv jiné nepřímé daně, která by mohla konkurovat DPH. Dále uvádí důvody pro nezbytnost zavedení daně z přidané hodnoty jako například fungování společného trhu, kde by existovala poctivá hospodářská soutěž, nebo zrušení zdaňování při dovozu. Důležitým cílem, avšak dosud nerealizovatelným, je zavedení principu země původu namísto principu země spotřeby. Princip země spotřeby neboli princip země určení spočívá ve vybrání daně až v zemi příjemce zdaňované komodity. Princip země původu by umožňoval vybrání daně již v zemi, ze které se předmět zdanitelného plnění poskytuje, a tím by usnadnil vzájemný obchod.

Druhou směrnicí Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu byl definován předmět daně a vymezeny základní pojmy. Daň z přidané hodnoty je uvalena při úplatném dodání zboží a poskytování služeb na území daného členského státu osobou podléhající k dani a při dovozu zboží.

Zásadní bylo vydání Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), která byla k 31. 12. 2006 zrušena, jelikož byla několikrát novelizována a navázalo na ni několik dalších významných legislativ, a její věcný

obsah byl včleněn do další direktivy, a to do směrnice o DPH. Cílem bylo zrušení zdaňování dovozů, zamezení dvojímu zdanění, nebo také nezdanění a zajištění financování Evropského společenství na základě vlastních zdrojů plynoucích z výnosů daně v členských zemích. Tato stále platná směrnice definuje základní pojmy jako předmět daně, základ daně, sazby daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce aj. včetně zvláštních režimů a zjednodušujících postupů. Hlavně došlo ke změnám pravidel pro stanovení místa plnění, což umožnilo rozšíření služeb, na něž se vztahuje mechanismus reverse charge, u kterého se povinnost přiznat a zaplatit daň přenáší na příjemce služby.

Podstatný vliv měla směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic, jejímž přijetím byly zrušeny daňové hranice členských států, tím je u nákupu soukromých osob uplatňován princip země původu, což znamená, že se daň vybere v zemi, ze které se komodita týkající se daně dodává v sazbě platné pro tuto zemi, systém vývozu a dovozu byl nahrazen tzv. intrakomunitárním plněním, tj. dodáním zboží do jiného členského státu.

Dále je vhodné zmínit směrnici Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH), která za účelem sjednocení počtu sazeb stanovila model dvou sazeb daně, základní a snížené. Tato direktiva také vytyčila minimální sazby daně, čemuž předcházela mnohá jednání o vymezení určitého pásma, ve kterém by se měly základní a snížená sazba pohybovat. [5] Aktualizace těchto směrnic postupně prodlužovaly platnost minimální sazby až do konce roku 2015. Minimální výše základní sazby dle EU je 15 %. Minimální sazba byla zavedena jako ochranné opatření, které má zabezpečit řádné fungování trhu Evropské unie. V současné době již sazba všech členských států převyšuje minimální stanovenou hranici 15 %. Uvažovalo se o zrušení této prahové sazby, ale jelikož rozhodnutí o konečném režimu DPH má být teprve přijato, Rada EU navrhla prodloužení minimální sazby do konce roku 2017. Tímto návrhem je stávající mechanismus platně prodloužen. [19]

2.2.1 Zamezení podvodům

Jak bylo zmíněno, spolupráce a vzájemná výměna informací v rámci Evropské unie je velmi důležitá. Touto skutečností se zabývá směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (dále jen „směrnice Rady 77/799/EHS“), později nahrazena směrnicí Rady 2003/93/ES. Důvodem pro rozšíření oblasti výměny informací byla podle směrnice Rady 77/799/EHS nejen úloha daně

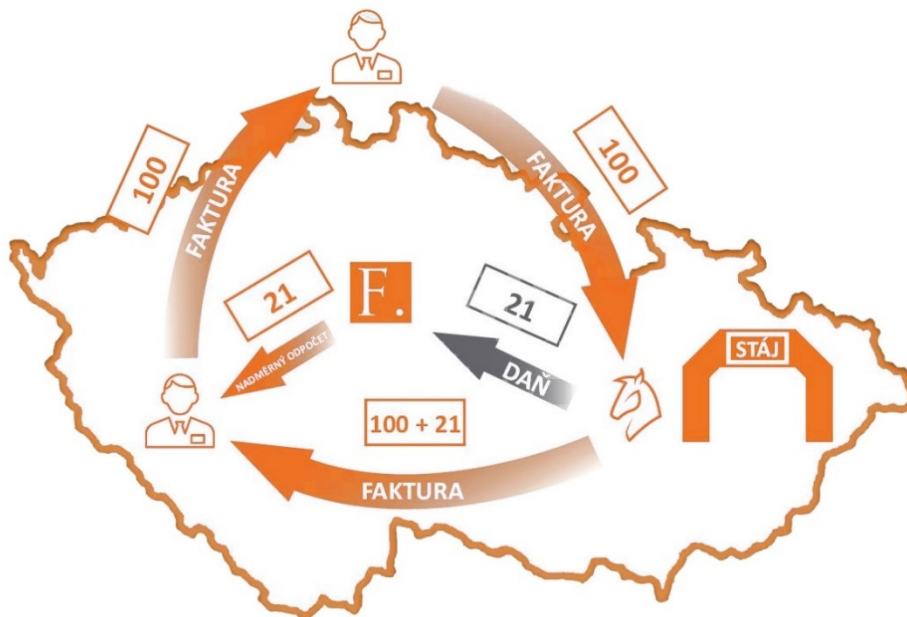
v systému vlastních zdrojů, povaha DPH jako obecné daně ze spotřeby a správné vyměření a výběr daně, ale také důvod, že daňové úniky a stranění se povinností z hlediska daně vedou k rozpočtovým ztrátám.

Jako jedním z nástrojů usnadnění obchodu a zkvalitnění výměny informací s cílem zamezení daňovým únikům bylo zavedení povinných daňových identifikačních čísel v EU (DIČ), kdy byl každému státu přidělen dvoumístný kód pro rozpoznání země, a ten je uváděn před kódem daňového subjektu. Spolu s nimi byl zaveden datový systém VIES a kontrolní statistický systém Intrastat. Datový systém VIES slouží k ověření správnosti údajů o registraci daňového subjektu, tyto údaje jsou získány ze souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty, v němž vykazují plátcí své vztahy intrakomunitárního plnění. Pro kontrolu pohybu zboží skrz hranice slouží systém Intrastat.

Dalším z kroků bylo zřízení Evropského úřadu pro boj proti podvodům Komisí Evropské unie. Tento úřad se nezaobírá pouze okruhem podvodů daňových, ale ochranou finančních zájmů EU jako jednotného celku. Následně byly do tzv. „eurozatykače“, jak je nazýván evropský zatýkácí rozkaz, zařazeny i daňové trestné činy.

Jedním z podvodů, proti kterým, je veden boj, je tzv. kolotočový podvod. Kolotočové neboli karuselové podvody jsou podvody s DPH na základě „chybějícího obchodníka“. [5] Jedná se o mechanismus, kde vystupuje celá řada firem a dodávky zboží následující v řetězci za sebou, v němž dochází k okamžiku, kdy jeden plátců neodvede daň na výstupu, tento subjekt buď přestane existovat, nebo není k nalezení, zatímco konečný příjemce si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Tento řetěz je tvořen organizovanou skupinou osob, která obvykle využívá osvobozeného dodání zboží v rámci přeshraničního obchodování v Evropské unii. Základ řetězce je tvořen minimálně třemi subjekty, prvním z nich je „chybějící obchodník“ (missing trader), kterému je také přezdíváno „bílý kůň“, což je ten, který má odvést daň, ale neodvede, pak plátců z EU, což je firma z jiného členského státu, od něhož „bílý kůň“ kupuje zboží, a třetí je „broker“, tj. firma, které zboží „bílý kůň“ prodá, a která si následně nárokuje odpočet daně (viz Obr. 2.1).

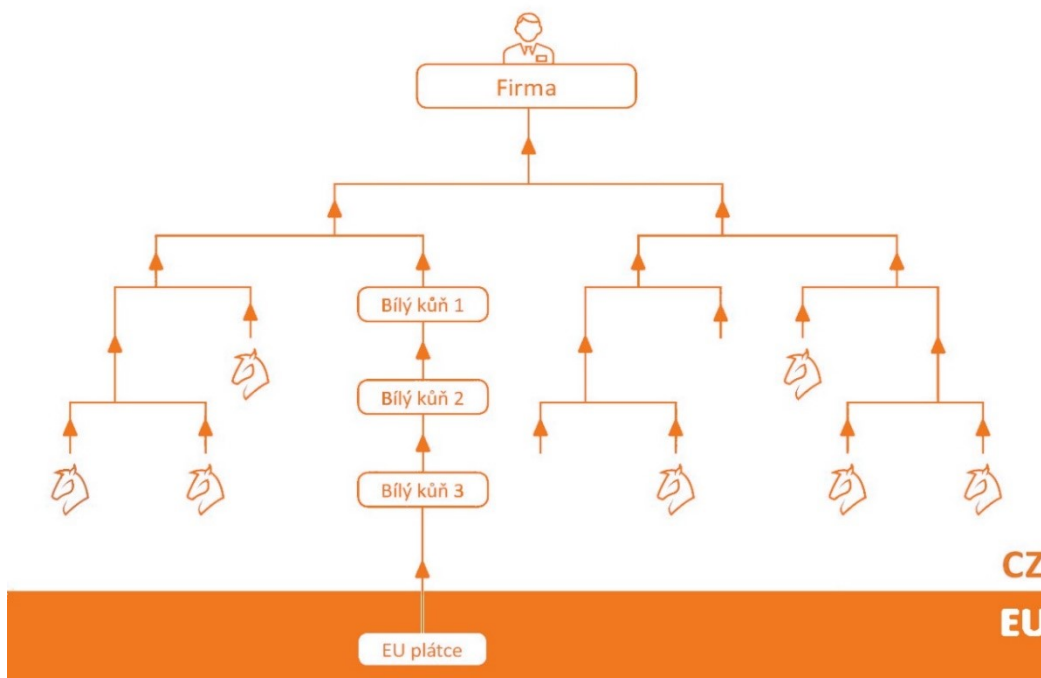
Obr. 2.1 Princip karuselu



Zdroj: Finanční správa (2016a) + vlastní zpracování

V takovémto případě třech účastníků by však byl podvod snadno odhalitelný, proto je organizátory nasazováno mnohem více bílých koňů, karusel je tvořen desítkami až stovkami subjektů, a navíc jednotliví účastníci průběžně mizí a zapojují se noví, proto zůstává struktura karuselu skryta a těžko se odhaluje (viz Obr. 2.2). Navíc se těžko dokazuje úmysl jednotlivých subjektů, zda nakupují od bílého koně záměrně či nikoliv a jsou do řetězce zapojeny nevědomky.

Obr. 2.2 Struktura karuselu



Zdroj: Finanční správa (2016a) + vlastní zpracování

Jedním z opatření boje proti karuselovým podvodům bylo také zavedení režimu reverse charge. Pro zamezení podvodů v ČR byl v souladu s evropským daňovým systémem přijat tzv. tuzemský reverse charge, o kterém bude více pojednáváno dále. Mezi další nástroje boje proti podvodům v ČR například patří:

- kontrolní hlášení (viz kapitola 3.1.6),
- zajišťovací příkazy a doprovodná opatření,
- útvar odhalování korupce a finanční kriminality pod názvem Daňová Kobra.

Tyto nástroje mají zabránit negativním dopadům podvodů, což je především tunelování peněz ze státu a tvorba nelegální konkurenční výhody. [8] Hlavní snahou je docílit toho, aby správci daně měli veškeré potřebné informace týkající se intrakomunitárních vztahů a mohli účinně zakročit proti kolotočovým podvodům. K zabránění takovýmto podvodům je třeba společného úsilí členských států. [5]

2.2.2 Očekávaný vývoj

V dohledném časovém období se nepředpokládají žádné zásadní změny v režimu zdaňování daní z přidané hodnoty, což ale neznamená, že by se proces harmonizace zastavil. Předpokládá se, že současný systém daně z přidané hodnoty zůstane ještě zachován na dlouhou dobu, jelikož funguje a jeho použití se osvědčilo.

Jedním z důvodů je také přetrvávající neochota ze stran vlád států, které jsou členy Evropské Unie, ke sjednocení sazeb a zavedení jedné stálé výše sazeb, což je problematickou překážkou pro zavedení jednoho z hlavních cílů změn daně z přidané hodnoty v rámci EU, a to přechodu z principu země určení na princip země původu. Předpokladem pro zavedení tohoto principu je jednotná sazba v celé Evropské unii, kdyby tato podmínka nebyla naplněna, došlo by k tomu, že konečná cena předmětu daně by v každém státě unie byla odlišná, podle toho jaké sazby by v této zemi byly zavedeny. [5]

Pro zlepšení fungování daňového systému byl zaveden v roce 2003 program Fiscalis. Tento víceletý program je rozvržen od roku 2014 až do roku 2020. Klade si za cíl zefektivnění výměny informací v rámci daňového systému, snížení administrativní zátěže u jednotlivých daňových správců, ale také u zdaňovaných osob a podporuje spolupráci daňových úřadů. Kromě toho v rámci svého pole působnosti umožňuje navazování kontaktů a různá školení daňových úředníků. [6]

2.3 Zvláštní režimy

V rámci úprav společného systému daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie dochází k zavádění různých zvláštních režimů. Vznik režimů je podnícen snahou odstraňovat problémy, nejasnosti či možná znevýhodnění v konkrétních situacích uplatňování daně. Těmito režimy jsou řešeny určité situace režimu daně z přidané hodnoty při poskytování specifických služeb či zboží, či obchodního kontaktu uskutečňovaného uvnitř společného trhu EU.

Jedním z režimů, který se stal součástí českého systému daně z přidané hodnoty v souvislosti se vstupem České republiky do EU, je hojně diskutovaný režim přenesení daňové povinnosti, tento režim bude podrobněji popsán v dalších kapitolách.

Novým významným režimem zavedeným od 1. 1. 2015 je režim jednoho správního místa, v rámci něhož došlo ke změnám v pravidlech stanovení místa plnění u vybraných služeb.

Dalšími zvláštními režimy uvedenými v zákoně o DPH, jejichž ustanoveními je nutné se řídit a dodržovat je, jsou:

- zvláštní režim pro cestovní službu,
- zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi,
- zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu a
- zvláštní režim pro investiční zlato.

2.3.1 Zvláštní režim pro cestovní službu

Jak už z názvu režimu vyplývá, tento režim se týká poskytovatelů cestovních služeb, tj. cestovních kanceláří a cestovních agentur, kdy tyto subjekty poskytují cestovní služby zákazníkům vlastním jménem, v případě pouhého zprostředkování služeb se této situace zvláštní režim pro cestovní službu netýká. Za cestovní službu je považováno ubytování nebo doprava, čímž je myšlena přeprava osob. Cestovní službou může být i „balíček“ služeb, za podmínky, že je v něm obsažena alespoň jedna z výše zmíněných dvou služeb, dále může být součástí stravování, kurzy, výlety ad. [4]

Podle § 89 zákona o DPH odlišnost od standardního režimu tkví ve stanovení základu daně. Základem daně je přírážka snížená o DPH z přírážky. Přírážku lze vypočítat jako rozdíl mezi částkou, kterou poskytovatel služby obdržel od zákazníka a celkovou sumou, kterou plátce daně uhradil za veškeré cestovní služby. Obecně plátce nemá nárok na odpočet daně z přírážky, k níž se mu vztahuje povinnost zaplatit ji v ceně poskytnuté služby.

2.3.2 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi

Zvláštní režim pro obchodníky s výše uvedeným konkrétním zbožím je taktéž založen na zdanění přírážky v souladu s předpisy EU. Tudíž dle § 90 zákona o DPH je základem daně přírážka, která je snížena o daň z přírážky. Přírážku lze stanovit jako rozdíl mezi cenou, za kterou zboží obchodník prodává a cenou pořízení zboží, které je předmětem tohoto zvláštního režimu, z čehož pro plátce daně z přidané hodnoty ze zákona o DPH vyplývá nemožnost uplatnění nároku na odpočet daně z přírážky. Režim platí pro obchodování s použitým zbožím a dalším výše již vyjmenovaným zbožím, jímž se rozumí zboží uvedené v příloze č. 4 zákona o DPH. Použité zboží je chápáno jako hmotný movitý majetek, který je způsobilý k dalšímu použití buď v nezměněném stavu, nebo je po opravě.

Podle Evropského soudního dvora mohou být za předmět tohoto zvláštního režimu považována i živá zvířata, konkrétně se může jednat o koně, kteří byli nakoupeni od soukromé osoby a po výcviku prodáni. [12]

2.3.3 Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu

Nákupem zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu se zabývá relativně dost plátců. Tento režim se týká dle § 91 zákona o DPH plátců, kteří „nejsou prokazatelně schopni vykazovat daň na výstupu na základě kontrolovatelné denní evidence tržeb“, a jejich kontrola tržeb spočívá v principu tzv. „kontroly korunou“. Tento princip lze vysvětlit tak, že zásoby zboží nejsou oceněny v množstevních jednotkách, nýbrž v jednotkách korunových, tj. v prodejních cenách. [13]

Správce daně je povinen stanovit plátcům individuální způsob daňové povinnosti a zároveň správce daně stanoví omezenou lhůtu pro použití tohoto zvláštního režimu. Se zavedením elektronické evidence tržeb se očekává nepotřebnost tohoto ustanovení, jelikož tyto záležitosti režimu by byly řešeny v rámci registračních pokladen. [2]

2.3.4 Zvláštní režim pro investiční zlato

Co se rozumí investičním zlatem, upravuje ustanovení § 92 zákona o DPH. Investičním zlatem jsou zlaté mince za podmínek vyjmenovaných v odst. 1 § 92 zákona o DPH, a od roku 2015 je jím rozuměno zlato, které je připouštěné na světové trhy zlata a je v podobě destičky či cihly ve tvaru uzančnic slitků a splňuje další konkrétní podmínky dané zákonem o DPH. Podle zvláštního režimu pro investiční zlato je dodání tohoto zlata v tuzemsku nebo jeho pořízení z jiného státu Evropské unie či dovoz osvobozeno od daně.

Jedná se o režim podobný režimu přenesení daňové povinnosti, jelikož podstatou je přenést daňovou povinnost z plátce na osobu, které je zlato dodáno. Na odběratele je z funkčního hlediska přenesena povinnost přiznat daň, ale zároveň má možnost nároku na odpočet daně.

Z novelizovaného znění z roku 2015 vyplývá, že se výrobce může rozhodnout, že uplatní daň pouze při dodání s místem plnění v tuzemsku. Výrobci, který vyrábí investiční zlato a má nárok na odpočet daně, navíc vznikají další povinnosti. Plátcí, kterých se týká režim pro investiční zlato, již sice nemají povinnost od roku 2016 zasílat výpisy z evidence, tento úkon je ale nahrazen elektronickým podáním kontrolního hlášení. [2] Bližší informace o kontrolním hlášení jsou součástí třetí kapitoly této práce.

2.3.5 Zvláštní režim jednoho správního místa

Režim jednoho správního místa nabyl účinnosti 1. ledna 2015. Jedná se o důležitou změnu v systému daně z přidané hodnoty. Zkratkou pro jeho název je MOSS, z anglického „Mini One Stop Shop“. Tento zvláštní režim je uplatňován u služeb rozhlasového a televizního vysílání, u telekomunikačních a elektronicky poskytovaných služeb. Konkrétní služby, kterých se tento režim týká, jsou uvedeny v příloze č. 2 zákona o DPH. Pro přehled je možné uvést příklady těchto služeb:

- stahování aplikací, hudby, filmů, počítačových her,
- elektronické knihy,
- antivirové programy,
- online aukce,
- pevné a mobilní telefonní služby, telefonní služby poskytované přes internet,
- vysílání televizních a rozhlasových pořadů přes tyto sítě a streaming (živé vysílání televizních a rozhlasových pořadů na internetu).

Ustanovení zákona vymezující MOSS ukládá zdanění této služby v místě příjemce služby. To znamená, že pro poskytovatele služby, který poskytuje službu buď z členského státu, nebo z třetí země, vyplývá povinnost odvedení DPH ve státě zákazníka, v jehož případě se jedná o členský stát. Příjemce služby je tedy konečný spotřebitel v zemi Evropské unie.

Hlavním principem zavedení jednoho správního místa je zjednodušení pro poskytovatele výše uvedených služeb. Z registrace do zvláštního režimu vyplývá usnadnění plnění daňových povinností poskytovatele, jelikož po zaregistrování za zdaňovací období podává poskytovatel pouze jedno daňové přiznání, což znamená, že se nemusí registrovat k DPH v každé zemi spotřeby jeho služeb. Správce daně členského státu, ve kterém se

poskytovatel registroval, pak provede výběr, včetně evidence a odvodu do ostatních států. Daňové přiznání podává jednou za čtvrt roku a uvádí v něm celkovou hodnotu služeb, které poskytnul do jednotlivých členských států, a to za každý stát zvlášť. Podmínkou je, že usazení poskytovatele není ve státě spotřebitelů jeho služeb. Registrace není povinná, zaregistrovat se do tohoto režimu může plátce zcela dobrovolně. Místně příslušným správcem daně pro zvláštní režim jednoho správního místa je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. [11]

3 Režim přenesení daňové povinnosti v České republice

Pro vybrané druhy zdanitelných plnění platí odlišný mechanismus pro přiznání a odvod DPH. S režimem přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge je možné se setkat při tzv. intrakomunitárním plnění, tedy při plnění zahraničním, v České republice je obdobně tento režim aplikován při vyjmenovaných tuzemských plnění, kdy místem plnění je tuzemsko, proto je označován jako tzv. tuzemský reverse charge, jelikož se u něj uplatňuje stejný princip jako při poskytnutí služby nebo dodání zboží mezi osobami, které jsou z různých členských států EU. Při zahraničním plnění je RPDP upraven směrnicemi Rady, při mezinárodním obchodu je třeba se těmito direktivami v rámci společného systému zdanění řídit, kongruence s českým zákonem o DPH je však značná.

Cíl zavedení režimu přenesení daňové povinnosti spočívá v zamezení podvodům záměrného neuhrazení daně na výstupu.

3.1 Legislativní rámec a princip fungování

Jak už z názvu režimu vyplývá, jedná se o přenesení daňové povinnosti, což znamená přenesení povinnosti přiznat a také zaplatit daň z přidané hodnoty z dodavatele na odběratele. Tímto ustanovením je nařízen přenos daňové povinnosti mezi dvěma plátcí daně u specifických tuzemských zdanitelných plnění. Tato základní pravidla jsou vymezena v Dílu 1 Hlavy IV zákona o DPH, režimu přenesení daňové povinnosti jsou věnována ustanovení § 92a – § 92i zákona o DPH.

3.1.1 Povinnosti poskytovatele a příjemce

Poskytovatel musí vystavit daňový doklad, který označí povinným údajem o tom, že daň odvede zákazník, jelikož osoba, pro kterou je plnění uskutečněno je povinna následně daň přiznat. Částka na takto vystaveném dokladu je bez DPH a dodavatel si účtuje tržbu taktéž bez DPH. Daňový doklad musí poskytovatel plnění vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění.

Na rozdíl od běžného plnění, je hlavní povinností zákazníka přiznat a zaplatit daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Protože se v tomto případě příjemce stává plátcem daně, musí doplnit výši daně na daňovém dokladu, který obdržel od poskytovatele. Příjemce je odpovědný za správnost takto doplněné daně. Od roku 2013 není odběratel plnění povinen doplnit výši daně přímo na doklad, jelikož doklad by neměl být upravován, aby nedošlo k porušení jeho obsahu a snížení jeho věrohodnosti [9], nýbrž elektronicky doplní částku odpovídající dani do kontrolního hlášení, které nahradilo od roku 2016 výpis z evidence pro účely DPH. [2]

3.1.2 Základ daně a den uskutečnění zdanitelného plnění

Základ daně poskytovatel vypočte na základě obecných principů podle zákona o DPH, poskytuje-li stavební nebo montážní práce jako výstavbu, změnu dokončené stavby nebo opravu stavby, zahrne do základu daně taktéž konstrukce, materiál, zařízení a stroje, které do stavby zabudoval nebo zamontoval. Stejně tak jako u běžného poskytnutí plnění se do základu daně započítávají i veškeré výdaje, které přímo souvisí s poskytnutím služby, může jít o materiál nebo i o nakoupenou službu, kterou je nutné pořídit k poskytnutí celého plnění a která bude účtována odběrateli. [3]

Pro určení základu daně může být rozhodující celková částka zdanitelného plnění na dokladu v souhrnu za všechny druhy dodávaného vybraného zboží, kterým jsou například mobilní telefony, mikroprocesory, videoherní konzole ad. Může tedy nastat situace, kdy existuje daňový doklad, na kterém je uvedeno více druhů komodit, u nichž se použije přenesení povinnosti přiznat daň. V takovéto situaci se jednotlivé základy daně zboží sečtou a celková částka se stává základem daně. I když jednotlivé vybrané druhy zboží nepřesáhnou samostatně limitní částku 100 000 Kč, ale jejich součet ano, bude režim přenesení daňové povinnosti na toto zdanitelné plnění aplikován. V kontrolním hlášení se však každý druh zboží uvede samostatně.

Když poskytovatel dodal vybrané zboží v RPDP a následně nastanou určité skutečnosti, jejichž důsledkem je oprava původního základu daně na nižší částku, než je limitní hodnota, bude stále i po opravě platit již použitý režim bez ohledu na výši opravy. Při zvýšení hodnoty základu daně se postupuje obdobně. Jestliže bylo dodáno vybrané zboží za použití běžného mechanismu přiznání daně a nastanou skutečnosti, které mají za následek zvýšení základu daně, již uplatněný režim se zpětně neaplikuje, přesáhne-li však hodnota základu daně včetně všech oprav částku 100 000 Kč, bude se tato oprava považovat za plnění, u něhož se aplikuje RPDP. [10]

Při stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění se řídí plátce obecnými pravidly podle § 21 zákona o DPH. Dnem uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží (zlato, obiloviny, mobilní telefony, kovy, zboží vyjmenované přílohou č. 5 zákona o DPH ad.) podle kupní smlouvy je den dodání, popřípadě den převzetí v ostatních případech. V případě poskytnutí služby záleží, o jakou službu se jedná a podle toho se stanoví datum, kdy bylo zdanitelné plnění uskutečněno, obecně se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby anebo datem vystavení daňového dokladu, výjimku tvoří splátkový nebo platební kalendář nebo doklad o přijaté úplatě, v takovém případě se plnění považuje za uskutečněné dnem, který nastane dříve. U montážních a stavebních prací, které jsou

poskytovány na základě uzavření smlouvy o dílo, je tímto dnem den převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Jsou-li tyto práce poskytovány jako dílčí plnění, za den uskutečnění zdanitelného plnění se bere den uvedený ve smlouvě. Za dílčí plnění se podle zákona o DPH považuje zdanitelné plnění, které se poskytuje ve stanovených lhůtách a rozsahu, tak jak je sjednáno ve smlouvě.

3.1.3 Nárok na odpočet daně na vstupu

Příjemce zdanitelného plnění v rámci RPDP má sice povinnost daň přiznat a uhradit, avšak na druhou stranu je oprávněn nárokovat si odpočet z tohoto přijatého plnění. Nárok na odpočet příjemci vznikne od momentu, kdy nastanou skutečnosti, na jejichž základě nastává povinnost tuto daň přiznat. Uplatnění podmínek nároku na odpočet se řídí § 72 zákona o DPH a následujícími, z čehož vyplývá vznik nároku i v případě, že nemá fyzicky daňový doklad k dispozici. Nárok na odpočet daně lze prokázat i jiným způsobem, např. smlouvou. Je-li zdanitelné plnění použito příjemcem i pro jiné účely než pro ekonomickou činnost, např. pro osobní spotřebu, může být uplatněn nárok na odpočet pouze v částečné výši. [2]

3.1.4 Zálohové platby

Někdy platí plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, poskytovateli za toto plnění zálohy, tj. úplaty přijaté předem, ještě před uskutečněním plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Avšak pro správnou aplikaci režimu je potřebné předem znát celkovou sjednanou hodnotu základu daně. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti se k zálohám nepřihlíží, zálohové platby se započítávají do celkové platby za dané zdanitelné plnění, avšak poskytovatel nemá povinnost přiznat daň z přijaté zálohy, a ani nebude na tuto zálohovou platbu vystaven daňový doklad, jelikož pro doklad je prvořadý den uskutečnění zdanitelného plnění.

V případech kdy byla záloha zaplacená před uskutečněním zdanitelného plnění, a zároveň před účinností RPDP, a z této zálohy vyplynula povinnost přiznat daň, jelikož plnění bylo uskutečněno až po zavedení režimu, platí od 1. 1. 2015 pravidlo, podle kterého se nebude zpětně aplikovat režim přenesení daňové povinnosti již na přiznanou daň. Při vystavení dokladu a výpočtu základu daně je třeba od celkové úplaty odečíst zálohové platby, ze kterých byla přiznána daň, snížené o takto přiznanou DPH.

Může nastat také situace, kdy objednané zboží nebude dodáno v hodnotě, ve které si ho zákazník objednal, například z důvodu nedostatku zboží na skladě, a tím se hodnota zdanitelného plnění dostane pod limit. Jelikož původní základ daně činil více než 100 000 Kč, zálohové platby nebyly zdaněny. V takovémto případě se do celkového základu daně zahrnou

již zaplacené zálohy a uplatní se běžný režim, plátce však musí být schopen prokázat důvod, proč ze zaplacených záloh nebyla přiznána daň. Nebo naopak v porovnání může dojít k tomu, že se předpokládaná hodnota nákupu zvýší a limit přesáhne, čímž jsou splněny podmínky pro aplikaci RPDP, avšak z přijatých záloh již byla daň přiznána. V této situaci se použije již výše v této podkapitole uvedené pravidlo, podle něhož se nebude RPDP zpětně aplikovat. [10]

3.1.5 Závazné posouzení

V Díle 4 Hlavy IV zákona o DPH je bráno v úvahu to, že některé situace jsou sporné a subjekty si nemusí být jisti, jaký režim uplatnění DPH mají použít. Toto ustanovení ukládá možnost požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení, jehož předmětem je určení, zda se na příslušné poskytnuté zdanitelné plnění vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, a zároveň pravidla pro podání žádosti. V žádosti žadatel popíše zdanitelné plnění, jednou žádostí je možné požádat o posouzení pouze jednoho zdanitelného plnění, a uvede návrh výroku rozhodnutí. Požádat o závazné posouzení mohou veškeré osoby, včetně osob nepovinných k dani [10]. Podání žádosti podléhá správnímu poplatku 10 000 Kč podle zákona č. 634/2004 Sb, o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

3.1.6 Kontrolní hlášení

O veškerých plněních, které byly přijaty v RPDP musel vést příjemce i poskytovatel do konce roku 2015 výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, který pak následně elektronicky předložil příslušnému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Od roku 2016 je výpis z této evidence nahrazen kontrolním hlášením (dále také „KH“). [8] Úprava problematiky kontrolního hlášení je uvedena v § 101c – § 101i zákona o DPH.

Kontrolní hlášení nepodávají všechny podnikatelské subjekty, pouze jen vybrané, jimiž jsou osoby registrované v tuzemsku jako plátcí DPH, plátcí nemusí kontrolní hlášení podávat, pokud neuskutečnili ani nepřijali za sledované období žádné plnění, nebo pokud uskutečňují pouze plnění, které jsou osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Obecně se KH podá, když plátce daně za sledované období přizná daň na výstupu, uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, uskuteční zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti nebo ve zvláštním režimu pro investiční zlato.

U právnické osoby je sledovaným obdobím vždy kalendářní měsíc bez zřetele na zdaňovací období plátce, kontrolní hlášení musí podat vždy do 25. dne následujícího po konci tohoto sledovaného měsíce. Na rozdíl od PO podává kontrolní hlášení fyzická osoba za zdaňovací období, tzn. buď měsíčně, nebo čtvrtletně spolu s daňovým přiznáním k DPH, lhůta pro podání je nastavena taktéž jako 25 dnů po skončení sledovaného období. Je však nutné

podotknout, že u podání KH není jako u daňového přiznání ochranná lhůta pěti pracovních dnů, je-li totiž daňové přiznání podáno maximálně s tímto prodlením, není za takovéto zpoždění vyměřována žádná pokuta. Nepodá-li tedy plátce KH ve stanovené lhůtě vznikne mu povinnost uhradit pokutu ve výši stanovené § 101h zákona o DPH. Podání je elektronické a ve formátu a struktuře stanovené správcem daně, může být řádné nebo opravné, které je náhradou za řádné a je podáno do skončení lhůty pro podání, nebo může být následné, popř. opravné následné, které upravuje neúplné a nesprávné údaje v již podaném přiznání a podá se až po uplynutí lhůty pro podání, je třeba ho podat do 5 pracovních dnů ode dne zjištění chyb.

Kontrolní hlášení má být jedním z efektivních prostředků, stejně jako samotný režim přenesení daňové povinnosti, které byly zavedeny ve snaze zamezit daňovým únikům a odhalit daňové podvody. Smysl spočívá v získání informací správcem daně o veškerých provedených transakcích, a tak rychleji umožňuje odhalit subjekty, které neodvedly daň, a tím efektivněji identifikovat osoby, které jsou součástí celého řetězce, který odčerpává finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Z čehož vyplývá, že hlavním cílem je odhalení a zamezení karuselovým podvodům. Při nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením se ukládají sankce jako motivace k řádnému plnění povinností. [8]

3.1.7 Trvalé a dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti se rozděluje na dva typy, trvalé použití a dočasné použití. Trvalé použití je dáno přímo ustanoveními v Díle 2, na rozdíl od dočasného, které se použije na dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH, jak je uvedeno v Díle 3 Hlavy IV zákona o DPH. O použití dočasného režimu rozhoduje vláda vydáním vládního nařízení [3]. Členské státy mají tedy oprávnění uplatňovat přenesení daňové povinnosti pouze dočasně v případě potřeby. Omezení pravomoci spočívá v tom, že je možné dočasný režim použít pouze pro omezenou řadu plnění. Výčet plnění je stanoven v příloze č. 6 zákona o DPH v návaznosti na příslušný právní předpis EU, jsou to pouze taková dodání zboží a poskytnutí služby, která by mohla být potenciálním rizikem k podvodům. Současným předpisem udávající takováto plnění je směrnice o DPH ve znění směrnice 2013/43/EU, na množinu plnění zde uvedenou je možné uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti do konce roku 2018.

V souvislosti s čl. 395 směrnice o DPH je v příloze č. 6 zákona o DPH uvedena možnost zažádání o udělení individuální odchylky na konkrétní plnění, žádost předkládá členský stát Radě EU. Nejsou-li ze strany Evropské komise k žádosti žádné námitky, zvláštní opatření Rada schválí. Příslušná odchylka je přijímána prováděcím rozhodnutím Rady, které se uveřejňuje

v Úředním věstníku EU. Povolení na zavedení individuálního opatření je časově omezeno na určitou dobu, zpravidla nepřesahující 3 roky.

Z důvodů možných negativních důsledků v souvislosti s časovou prodlevou mezi schválením odchylky a jejím zavedením se navrhuje prováděcí vyhlášení Rady začlenit do právního řádu ČR prostřednictvím vládního nařízení. Vládní nařízení je tvořeno vládou jako nejvyšším kolektivním orgánem moci výkonné, na rozdíl od prováděcích vyhlášek, které jsou tvořeny jednotlivým resorty, je tudíž dostatečně flexibilní a zároveň se jedná o akt právní jistoty a legality. Zvláštní nařízení vlády může být vydáno nejen v souvislosti s RPDP, ale například podle § 110 zákona o DPH má vláda možnost upravit sazby daně z přidané hodnoty nebo umožnit plátcům poskytnout zdanitelná plnění bez daně s nárokem na odpočet v plné výši pro konkrétní subjekty za situace radikálního ohrožení státu. [2]

Trvalé použití RPDP je podle § 92b až § 92e zákona o DPH u:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH,
- dodání nemovité věci nově s účinností od 1. 1. 2016,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Dočasné použití se použije například při převodu povolenek na emise skleníkových plynů s účinností od 1. ledna 2015. Do konce roku 2014 byl převod povolenek na emise skleníkových plynů přímo součástí ustanovení o použití RPDP v zákoně o DPH, nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti (dále jen „nařízení vlády č. 361/2014 Sb.“) tedy umožňuje kontinuální pokračování použití RPDP při převodu povolenek [10]. Od 1. 4. 2015 se dočasné použití vztahuje na dodání zboží, jehož celkový základ daně převyšuje 100 000 Kč (pokud se plátcí písemně dohodnou, je možné od 1. 2. 2016 aplikovat RPDP i na vybrané zboží, jehož základ daně je menší než 100 000 Kč), toto zboží je označeno kódem jmenovitého seznamu celního sazebníku a slovně. Jedná se o vybrané zemědělské plodiny, konkrétně kukuřice a technické plodiny, následně 1. 7. 2015 rozšířené o obiloviny a technické plodiny včetně olejnatých semen, a od 1. 9. 2015 zde patří taktéž cukrová řepa. [3] Mezi vybrané zboží dále patří kovy, včetně drahých kovů mimo v nařízení uvedených výjimek, mobilní telefony, integrované obvody jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat a videoherní konzole. U tohoto zboží je RPDP aplikován od 1. 4. 2015. Veškeré uvedené komodity jsou přesně také označeny kódem nomenklatury, což

znamená, že mají číselné označení podle přílohy I nařízení Rady č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. [2]

3.1.8 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

Dojde-li k porušení režimu ze strany poskytovatele tím, že použije na zdanitelné plnění běžný mechanismus (uvede výši daně na dokladu a uplatní daň na výstupu, příjemce plnění tím ztrácí nárok na odpočet daně uvedené na dokladu), má oprávnění pouze k odpočtu daně, kterou sám přizná. [2]

Z důvodu zkvalitnění informovanosti veřejnosti vydalo Generální finanční ředitelství několik informací a stanovisek s odpověďmi na časté dotazy týkající se RPDP. Dle informace GFŘ Č.j.: 29 726/12-3210-010311 je výše uvedené porušení odpustitelné. Nejvíce problematické se jeví práce typu instalace, opravy či údržby zařízení, která jsou spojená s budovou. V této informaci lze nalézt sdělení, ze kterého plyne, že pokud jak poskytovatel, tak příjemce doposud postupovali v dobré víře a nedošlo tak ke zkrácení státního rozpočtu, není potřebné nutně provádět opravy.

Některá jednání můžou být posouzena jako jednání, jejichž cílem je vyhnout se uplatnění RPDP, např. když dodavatel vystaví několik daňových dokladů, popřípadě kupních smluv, na stejného odběratele se stejným dnem uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně na dílčích dokladech je vždy menší než limitní částka 100 000 Kč pro aplikování režimu přenesení daňové povinnosti. Záleží však na veškerých okolnostech případu a na vyhodnocení správce daně. [10]

Při aplikaci RPDP plátcem na zdanitelné plnění v souvislosti se stavebními a montážními pracemi, jestliže příjemce plnění takto vydaný doklad akceptuje a shoduje se o tomto režimu s poskytovatelem, se má za to podle odst. 2 § 92e zákona o DPH, že toto plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá. Tato právní fikce, jejíž příčinou zavedení je zvýšení právní jistoty plátců, taktéž nastupuje v případě § 92f tohoto zákona týkajícího se dočasného použití režimu, kdy může nastat sporná situace o posouzení správného režimu tohoto plnění. Zavedená právní fikce spočívá v dobré víře mezi poskytovatelem a příjemcem plnění. [3]

3.2 Vývoj režimu přenesení daňové povinnosti v ČR

Jak už bylo řečeno v předchozích kapitolách, se vstupem do Evropské unie byla přijata určitá opatření v rámci harmonizace české legislativy s evropskými směrnici. Přičemž jedním z prostředků harmonizace bylo zařazení režimu přenesení daňové povinnosti do našich

předpisů. RPDP je v zákoně upraven od 1. 4. 2011 [2]. Od této doby proběhlo několik novelizací zákona o DPH, kterými došlo také k postupnému rozšiřování použití tohoto režimu.

Nejdříve bylo přenesení daňové povinnosti v ČR zavedeno u dodání zlata, převodu povolenek na emise skleníkových plynů a u dodání zboží označené přílohou č. 5 zákona o DPH. Roku 2012 byla do zákona o DPH včleněna úprava ustanovující aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti také na stavební a montážní práce. V roce 2015 byl režim rozšířen o několik dalších komodit z důvodu boje proti daňovým únikům, ČR využila možnosti rozšíření, které jí dává EU prostřednictvím směrnice o DPH, a zároveň došlo k vymezení nových kódů, pod které jednotlivá plnění spadají. Od 1. 4. 2015 se použití režimu aplikuje na zdanitelné plnění při dodání vybraného zboží, jehož základ daně přesahuje 100 000 Kč. Tato novelizace je dána nařízením vlády č. 361/2014 Sb., která mimo jiné umožňuje nepřerušené pokračování použití RPDP u převodu povolenek, při převodu povolenek na emise skleníkových plynů nemusí být splněna podmínka přesahu limitující částky. Co patří mezi vybrané zboží, je uvedeno výše v odstavci věnujícímu se dočasnému použití, které se na toto zboží vztahuje. Rozdělení použití RPDP na trvalé a dočasné je další novinkou roku 2015. Dalším rozšířením tohoto roku bylo přidání obilovin a technických plodin do množiny vybraného zboží od 1. července a cukrové řepy od 1. září 2015. O novinkách roku 2016 je pojednáváno v samostatné kapitole.

3.2.1 Dodání zlata

Již před rokem 2011, kdy byl režim přenesení daňové povinnosti jako takový včleněn do zákona o DPH, existoval zvláštní režim pro dodání zlata, který spočíval v přenesení daňové povinnosti. Lze tedy říci, že šlo o první případ reverse charge v českém zákoně o DPH. [1]

Podle § 92b se pro tyto účely za zlato považuje:

- investiční zlato při dodání podle § 92 odst. 4,
- zlato o ryzosti 333 tisícín a vyšší v neopracované podobě, zejména slitku, cihly, prutu, zrna, granule ad.

Daňová povinnost se přesouvá z dodavatele zlata na jeho kupujícího, jsou-li oba dva účastníci plátcí daně. Výjimku tvoří dodání zlata České národní bance, v této situaci se tento režim nepoužije, podle § 54 je však stejně toto dodání osvobozeno od DPH.

3.2.2 Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH

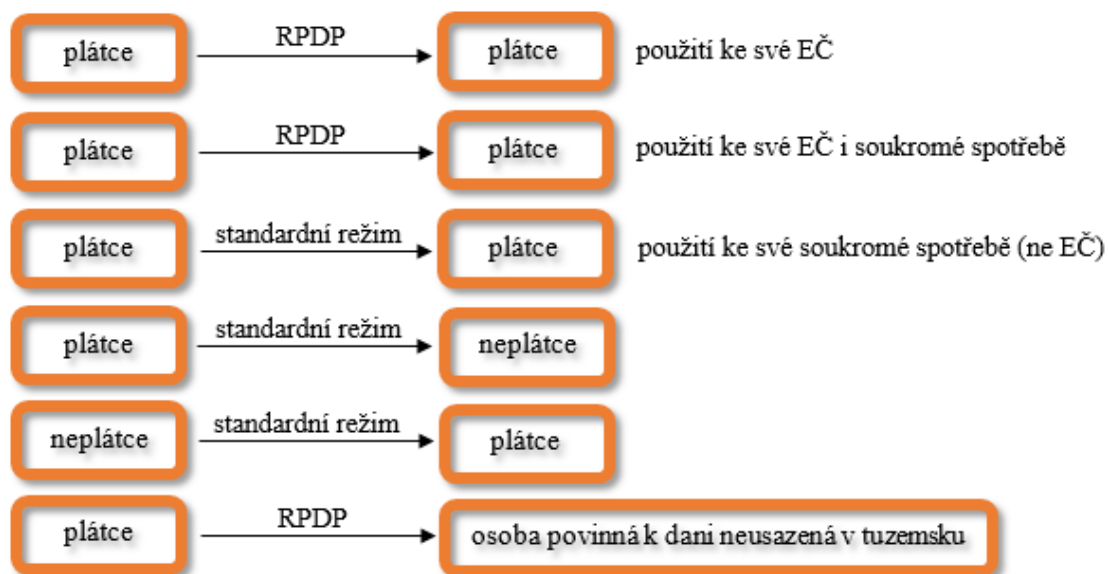
Režim přenesení daňové povinnosti se podle § 92c zákona o DPH trvale vztahuje na dodání vybraného zboží, které je obsahem přílohy č. 5 zákona o DPH, včetně použitého materiálu a odpadu v ní uvedeného. Vybrané zboží může být dodáno v neupravené tzv. surové

podobě, nebo může být zpracováno ve formě jeho čištění, leštění, štěpení, řezání, třídění, lisování nebo odlévání do ingotů. Je třeba rozlišovat dodání tohoto zboží a poskytnutí služby likvidace a sběru odpadu, na niž se režim neuplatňuje. [1]

3.2.3 Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací

Korektura režimu o použití RPDP při poskytnutí stavebních nebo montážních prací nabyla účinnosti 1. 1. 2012. Pro tuto úpravu platí stejně jako pro ostatní dodání v trvalém režimu základní pravidla uvedená v ustanovení § 92a zákona o DPH, jde o podmínku plnění mezi plátcí. U stavebních prací je důležité zejména to, že příjemce zdanitelného plnění vystupuje jako osoba povinná k dani, tj. že jej použije ke své ekonomické činnosti. V případě částečného použití k ekonomické činnosti, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro svou osobní spotřebu, se taktéž použije RPDP, jde-li o použití výlučně pro soukromou spotřebu, použije se běžný mechanismus uplatňování DPH. Plnění související s poskytnutím stavební či montážní práce bude podléhat RPDP i v situaci, kdy příjemcem je zahraniční osoba nebo osoba registrovaná k DPH v jiném státě EU. Uvedené případy jsou stručně znázorněny v Obr. 3.1. [2]

Obr. 3.1 Uplatnění § 92e



Zdroj: Galočík (2015) + vlastní zpracování

Jelikož jsou stavební práce poskytovány často na základě smlouvy o dílo, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné podle § 21 zákona o DPH dnem převzetí a předání díla či jeho dílčí části, jsou-li stavební nebo montážní práce poskytovány jako dílčí plnění, dnem uskutečnění zdanitelného plnění je den uvedený ve smlouvě.

Použití režimu na poskytnutí služby nebo dodání s montáží podle § 92e zákona o DPH se vztahuje na montážní a stavební práce odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce

dostupné na stránkách Českého statistického úřadu. [2] Dle ČSÚ je klasifikace produkce platná od 1. 1. 2015 následující:

- kód CZ-CPA 41 zahrnující budovy a jejich výstavbu, nebo také služby developerů týkající se bytových a nebytových stavebních projektů,
- kód CZ-CPA 42, jehož součástí jsou inženýrské stavby a jejich výstavba a zároveň developerské služby v oblasti inženýrského stavitelství,
- kód CZ-CPA 43 představuje specializované stavební práce, tj. demoliční, elektroinstalační, malířské, sklenářské, truhlářské a mj. i demontáž lešení, instalace topení, výtahů, klimatizačních a chladících zařízení aj.

3.2.4 Druhy přenesené daňové povinnosti

Od 1. dubna roku 2015 byl zákon o DPH rozšířen o další druhy přenesené daňové povinnosti:

- trvalé použití,
- dočasné použití,
- mechanismus rychlé reakce.

Rozdíl mezi trvalým a dočasným použitím je vysvětlen výše, stejně jako komodity zahrnované do těchto typů režimu přenesení daňové povinnosti.

Mechanismus rychlé reakce, jak je označován v terminologii evropského práva, je ustanovení, které vládu zmocňuje ke stanovení režimu přenesení daňové povinnosti i na jiné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Použití režimu tímto způsobem je striktně časově omezeno, umožňuje stanovit nařízení maximálně po dobu 9 měsíců. Vzniklo za účelem boje proti daňovým únikům a podvodům, může být proto použito pouze na vysoce riziková plnění, u kterých byly zjištěny rozsáhlé a nenadálé podvody. Česká republika jako členský stát EU musí podat odůvodněnou žádost, u níž Evropská komise potvrdí, že nemá proti žádosti žádné námitky. Zařazení příslušného opatření do právního řádu je prováděno prostřednictvím vládního nařízení. Jelikož průměrná délka legislativního procesu v ČR je delší než doba jednoho měsíce, za kterou je Evropská komise povinna vyjádřit se k žádosti členského státu, je toto prováděcí nařízení z časového hlediska nejflexibilnější formou. Specifikem mechanismu rychlé reakce je doba použití nejdéle na 9 měsíců, proto se předpokládá po uplynutí této lhůty funkční návaznost na základě individuální odchylky dle čl. 395 směrnice o DPH, samozřejmě za podmínky, že bude České republice udělena. [2]

3.2.5 Novinky v roce 2016

RPDP se nově od ledna 2016 vztahuje na dodání nemovité věci, pokud plátce, který nemovitou věc dodává jinému plátcovi, uplatní daň podle § 56 odst. 5 zákona o DPH, to znamená, že využije možnosti zákona uplatnit si daň při dodání, které by jinak bylo považováno za osvobozené. [10]

Reakcí na zjištění, že k únikům daní dochází i v oblasti dodání plynu a energie, byl Ministerstvem financí vládě předložen návrh na zavedení RPDP i u těchto komodit. Tento návrh byl vládou schválen a účinnosti nabyl 1. 2. 2016. [14]

4 Praktické uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti

Jak již bylo popsáno v úvodu této práce, cílem je nejen teoretická analýza režimu přenesení daňové povinnosti, ale také jeho aplikace v praxi. Tato kapitola je proto zaměřena na provázanost teoretických pravidel a praktických příkladů.

Jak vypadá problematika RPDP v praxi je znázorněno v následujících podkapitolách. Pro reálnější objasnění je čerpáno z účetnictví konkrétní účetní jednotky, která je níže představena. Nedílnou součástí podnikatelské činnosti vybrané obchodní společnosti (dále také „společnost“) je obchodování se šrotem, proto je zde režim přenesení daňové povinnosti na denním pořádku. Na následujících případech je zobrazeno praktické uplatnění RPDP u dodání konkrétní komodity, kterou je odpad a šrot ze železa nebo oceli či jiných kovů. Pro nedostupnost aktuálnějších dat jsou informace o společnosti čerpány z výroční zprávy za rok 2014, která je volně přístupná ve sbírce listin.

4.1 Charakteristika obchodní společnosti TROJEK, a.s.

Účetní jednotka TROJEK, a.s. vznikla zápisem do obchodního rejstříku v roce 1994 nejdříve jako společnost s ručením omezeným, v roce 2009 došlo k navýšení kapitálu a její transformaci na akciovou společnost. Oborem podnikání společnosti je zejména nakládání s nebezpečnými odpady a obchodní činnost s ocelovými odpady a barevnými kovy. Kromě nakládání a obchodování s odpady a kovy, se společnost zabývá prodejem hutního materiálu a likvidací automobilů. Mimo to je předmětem podnikání také hostinská činnost a prodej lihovin.

TROJEK, a.s. podniká jak na území České republiky, tak ve státech Evropské unie. Díky aktivní obchodní činnosti a hledání nových obchodních partnerů v souvislosti s investováním do dopravních prostředků, výrobních a strojírenských zařízení je společnost důležitým partnerem českých hutních podniků, které mají podstatný tržní vliv i v okolních státech. Odběrateli jsou významné hutní podniky jak v ČR, tak na Slovensku, Polsku, Rakousku, Německu a Itálii.

Účetní jednotka disponuje sedmi provozovnami, z nichž jednou je například provozovna v Ostravě Mariánských Horách, jejíž důležitou součástí je divize likvidace automobilů, další provozovny se nachází například v Opavě, Otrokovicích nebo Kolíně. Mimo provozoven má společnost ještě 5 sběren a dále vlastní organizační složku na Slovensku, která byla založena v roce 2010 z důvodu rozvoje obchodních aktivit. Organizační složka nemá právní subjektivitu, ale má své IČ, vede účetnictví dle slovenských právních předpisů a odvádí veškeré daně do slovenského daňového systému.

Pro zajištění trvalého udržitelného rozvoje a pozitivního přístupu k životnímu prostředí je ve společnosti zaveden a neustále rozvíjen systém environmentálního managementu. Firma se snaží při svém podnikání ztotožnit s principy ochrany životního prostředí a všech jeho složek, s šetrností k nerostným surovinám a neobnovitelným zdrojům. V souvislosti s touto oblastí jsou prováděny pravidelné kontroly a jejich následné vyhodnocování. Veškeré cíle týkající se ochrany životního prostředí, které si společnost na rok 2014 stanovila, byly splněny. Proto je možné říci, jak je uvedeno ve výroční zprávě, že firma TROJEK, a.s. je tedy společností, která je životnímu prostředí partnerem.

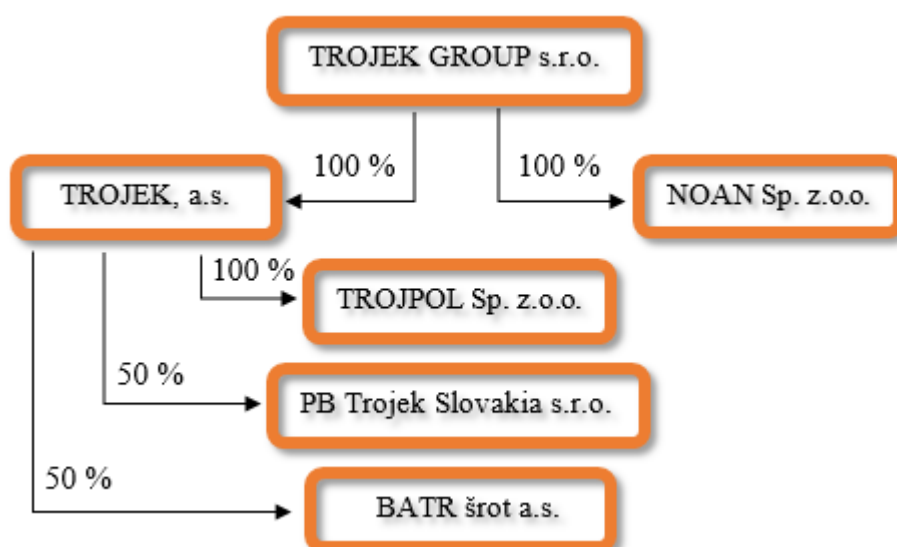
Jako cíl si akciová společnost TROJEK, a.s. stanovila udržení si vrcholové pozice v jejím oboru podnikání a být kapitálově silnou a stabilní firmou. Plánuje i nadále vycházet z konzervativní obchodní politiky, soustředit se na kvalitu svých aktiv a na zajištění pohledávek. Chtěla by setrvat na současném postavení klíčového partnera a nadále upevňovat obchodní vztahy s dodavateli a odběrateli.

4.1.1 Holdingové uskupení obchodních korporací TROJEK

Za účelem expanze a pokrytí větší části trhu byly založeny dceřiné společnosti. Mezi těmito společnostmi působí synergický efekt, což napomáhá zvýšení dodávek pro hutní podniky. Tyto dceřiné společnosti působí nejen na území České republiky, ale také na území Slovenska a Polska.

Samotná společnost TROJEK, a.s. je od roku 2011 ovládanou osobou. Společnost je totiž součástí holdingového uskupení obchodních korporací skupiny TROJEK. Jedná se o kapitálově a organizačně vzájemně propojené subjekty, kde ovládající osobou je společnost TROJEK GROUP s.r.o. Obr. 4.1 graficky znázorňuje vztahy mezi propojenými osobami skupiny a zobrazuje procentuální ovládající podíl. Smyslem holdingu TROJEK je v první řadě dosažení větší konkurenceschopnosti, kapitálové síly a využití synergie mezi společnostmi, a to díky odpovídající koordinaci a kvalitnímu vedení.

Obr. 4.1 Struktura vztahů mezi vzájemně propojenými osobami skupiny TROJEK



Zdroj: výroční zpráva obchodní společnosti TROJEK, a.s. (2014) + vlastní zpracování

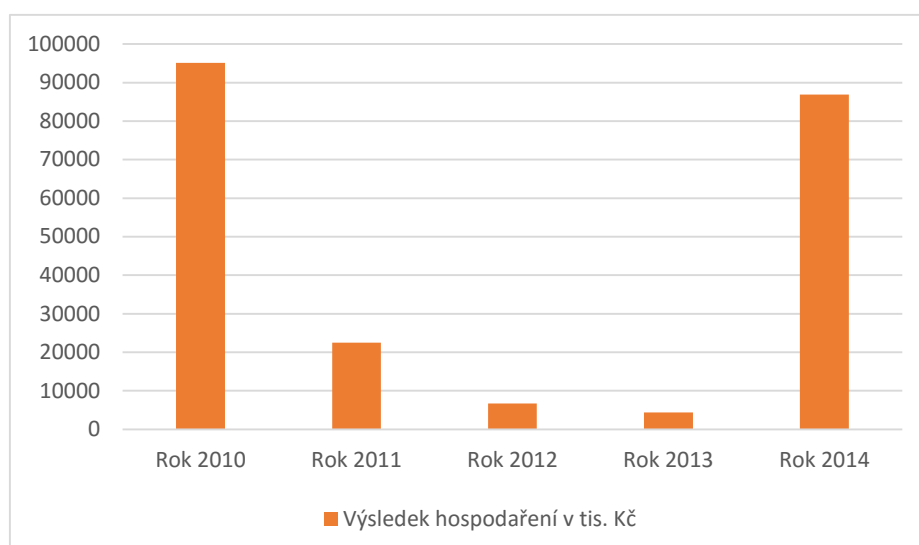
4.1.2 Finanční situace

Nejenže firma v roce 2014 posilovala své postavení na českém trhu, ale taktéž posílila finanční stabilitu, což je ceněno jak ze strany odběratelů, tak finančních institucí. Jednou z priorit společnosti je kvalita oběžných aktiv, pohledávek a zásob. Tohoto cíle se společnosti daří dosáhnout, jelikož je finančně zdravou firmou, která není zatížena nedobytnými nelikvidními pohledávkami a zásobami. Dalším z hlavních cílů je tedy kvalita odběratelů a likvidita firmy.

Dlouhodobé vlastní zdroje zároveň v kombinaci s kooperací s finančními institucemi představují podporu obchodních partnerů, stabilitu a pevné finanční zázemí a současně jsou předpokladem pro budoucí růst společnosti.

Společnost dosahuje zisku z provozní oblasti i zisku celkového. V roce 2014 byla výše celkového výsledku hospodaření oproti předešlým letem nadstandardní (viz Graf 4.1), což bylo způsobeno prodejem akcií dceřiné společnosti Moravskoslezský Kovošrot, a.s. Vedení společnosti se rozhodlo ukončit majetkovou účast ve společnosti Moravskoslezský Kovošrot, a.s. a soustředit se na hlavní obchodní činnost a podnikání. Nedošlo-li by k prodeji podílů, bylo by sice dosaženo zisku z provozní oblasti, ale finanční výsledek hospodaření by byl v důsledku vzniklých kurzových rozdílů záporný, a jelikož jeho absolutní hodnota je vyšší než provozní výsledek hospodaření, společnosti by v takovéto situaci vznikla ztráta.

Graf 4.1 Vývoj výsledku hospodaření



Zdroj: výroční zpráva obchodní společnosti TROJEK, a.s. (2014) + vlastní zpracování

Z vývoje hodnot zobrazenými následujícími tabulkami (Tab. 4.1, Tab. 4.2) lze vidět, že se zde odráží znovuoživení trhu v roce 2010 a 2011 po celosvětové hospodářské krizi, s tím souvisí posílení postavení společnosti na trhu, které výrazně zvýšilo obrát společnosti v roce 2011. V posledních letech se dá říci, že trh stagnuje, což se odráží na přidané hodnotě, ale také obrátu.

Tab. 4.1 Vývoj přidané hodnoty

Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Přidaná hodnota v tis. Kč	244 452	151 320	87 475	73 230	87 954

Zdroj: výroční zpráva obchodní společnosti TROJEK, a.s. (2014) + vlastní zpracování

Tab. 4.2 Vývoj čistého obrátu

Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Čistý obrát v tis. Kč	2 829 173	4 134 772	3 212 398	2 463 957	2 591 301

Zdroj: výroční zpráva obchodní společnosti TROJEK, a.s. (2014) + vlastní zpracování

4.2 Režim přenesení daňové povinnosti u obchodní společnosti TROJEK, a.s.

Režim přenesení daňové povinnosti, z jehož titulu vyplývá přenesení povinnosti daň přiznat a zaplatit z dodavatele na odběratele, se týká společnosti od 1. 4. 2011. Od této doby byla tedy společnost povinná při svém účtování vzít v úvahu toto nové ustanovení novelizovaného zákona o DPH, jelikož od tohoto data byl včleněn do zákona o DPH nový obsah § 92c, ze kterého vyplývá, že na zboží uvedené v příloze č. 5 se vztahuje RPDP. Přibližně

95 % veškeré činnosti společnosti se týká obchodování se šrotem, na které se právě příloha č. 5 vztahuje. V menší míře také obchoduje s papírovým šrotem, kterého se tento režim taktéž týká a příležitostně společnost RPDP používá v rámci poskytnutí stavebních prací. Společnost buď nakupuje zboží, které již je odpadem, tudíž se na jeho nákup použije přenesení daňové povinnosti a společnost je povinna tuto daň zaplatit, ale zároveň jí vznikne v souvislosti s tímto nákupem nárok na odpočet, nebo při nákupu vzniká rozdílná situace, kdy firma nakupuje zboží v běžném režimu, například vyřazený majetek, při jehož nákupu zaplatí daň včetně ceny, na kterou taktéž současně vzniká nárok na odpočet. V konečném důsledku v obou případech zboží zpracuje a následně prodá jako šrot, jelikož hlavními odběrateli jsou velké hutní společnosti, které takto zpracovaný šrot nakupují.

4.2.1 Přiznání k dani z přidané hodnoty

Pro zaznamenávání údajů o plněních v RPDP do daňového přiznání platí odlišná pravidla než pro obecný systém DPH. Plnění v režimu tuzemského reverse charge se zobrazí ve zvláštních řádcích přiznání k DPH podle data uskutečnění zdanitelného plnění, a to jak u dodavatele, tak odběratele. Přijatá zdanitelná plnění v tuzemském reverse charge se základní sazbou daně vstupují do řádku 10, s první a druhou sníženou sazbou daně do ř. 11 a uskutečněná zdanitelná plnění se uvádějí do řádku 25. Ve společnosti probíhá kontrola daňového přiznání, která spočívá v porovnání daňového přiznání a přehledů faktur s plněním v RPDP. Celková hodnota veškerých plnění v přehledu faktur vydaných (dále také „FV“) musí odpovídat částce uvedené v ř. 25 přiznání k DPH, a současně celková částka základů daně jednotlivých faktur přijatých (dále také „FP“) musí odpovídat základu daně sečteného v ř. 10 a 11 daňového přiznání, stejně jako součet výší daní FP musí souhlasit se součtem hodnot daní na výstupu v ř. 10 a 11.

4.2.2 Faktury

Ve firmě existuje určitý systém oběhu faktur přijatých i vydaných. První a poslední místo, kde se FP dostanou je účtárna, svůj koloběh tady začínají a pak zde taky končí. Nejdříve se faktura objeví v knize pošty, kde je jí uděleno datum přijetí a číslo, veškeré tyto doplňující údaje se zapisují na „košilku“ (viz Příloha 1), která je k faktuře připojena a kterou faktura získá na začátku jejího putování. Faktury se zde také roztřídí podle toho, zda se jedná o fakturu z tuzemska, EU či z dovozu, a pro rozlišení je jim přiděleno číslo z rozdílné interní řady dokladů. Dále putuje do skladu příslušného střediska nebo k člověku, který za takovéto faktury zodpovídá, aby ověřil věcnou správnost. Pro schválení k zaplacení musí být faktura ověřena

podpisem obchodního ředitele, poté se запиše na košilku faktury účetní předpis a následně se do dne splatnosti zaplatí požadovaná částka za přijaté plnění uvedené na faktuře.

V souvislosti s evidencí prodeje je potřeba vystavit fakturu vydanou s příslušným číslem podle druhu plnění. FV z účtárny, kde je vystavena, putuje na příslušnou provozovnu současně s impulzem očekávaného vyskladnění zboží. Společně s nakládkou je pak faktura obsahující řádné náležitosti odběrateli předána v očekávání včasného zaplacení z jeho strany. Kopii vystavené faktury představující pohledávku obchodní společnosti vůči odběrateli účetní jednotka náležitě založí do knihy vydaných faktur, stejně jako došlou fakturu do knihy FP.

U faktur společnosti, přijatých i vydaných, se používá více číselných řad, aby se tak rozdělily faktury v běžném režimu DPH, faktury v souvislosti s obchodováním se zahraničím, faktury, na jejichž plnění se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, a ostatní. Týká-li se faktur plnění RPD, musí být na faktuře uveden text „daň odvede zákazník“. Další specifikum faktur v RPD je, že na nich není uvedena výše daně, tzn. daň je 0 Kč.

Každá faktura se zadává dvojmo, pomocí interního dokladu se vykáže v ř. 10 a dále se hodnota základu daně projeví v ř. 43.

4.2.3 Účetní program

K účtování se ve společnosti používá program KLIENT, s jejímž chodem je hlavní účetní společnosti spokojena. Při zavedení RPD však společnost řešila při účtování nesčetné komplikace, které se nakonec podařilo vyřešit, a novinky se zaběhly. V programu jsou režimy týkající se jednotlivých plnění označovány odlišnými písmeny, například režim přenesení daňové povinnosti je značen písmenem „G“.

4.2.4 Kontrolní hlášení

Od roku 2016 se společnost musela potýkat s další novinkou, a to se zavedením kontrolního hlášení, které nahradilo výpis z evidence pro účely DPH. V souvislosti se systémem evidování zdanitelných plnění je však pro společnost KH jednodušší než výpis z evidence pro daňové účely, do kterého účetní jednotka musela vypisovat veškeré položky faktury, skládala-li se faktura z více položek různého druhu šrotu. Navíc se do výpisu z evidence, na rozdíl od KH, musela uvádět hmotnost, a to v kilogramech, což bylo pro firmu komplikací, jelikož veškerou váhu šrotu uvádějí v tunách, proto musela veškeré položky jednotlivých faktur převádět na jiné měrné jednotky. Pro zjednodušení byla společnost nucena vytvořit si v programu převodníky hmotnosti z tun na kilogramy.

Kontrolní hlášení se sestává ze dvou částí, první částí je část A pro plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, druhá

část je označena písmenem B, kde se uvádí zdanitelná plnění přijatá s místem plnění v tuzemsku. Část A je dále rozdělena do pěti částí:

- A.1. uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a;
- A.2. přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25);
- A.3. uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato § 101c odst. 1 písm. c) bod 2;
- A.4. uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit;
- A.5. ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad.

Část B představující zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku je také rozdělena na dílčí celky, obsahuje 3 části:

- B.1. přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a;
- B.2. přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit;
- B.3. přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně.

Režimu přenesení daňové povinnosti se týká část A.1. a část B.1., zde se zobrazí jednotlivá plnění v rámci tohoto režimu. Celkový základ daně uskutečněných zdanitelných plnění v RPDP je tvořen částí A.1., jejíž celková hodnota odpovídá ř. 25 přiznání k DPH. Celkové hodnotě části B.1., představující celkový základ daně přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, se rovná součet hodnot ř. 10, kde se uvádí celkový základ daně u základní sazby DPH, a ř. 11, který odpovídá celkovému základu daně u první a druhé snížené sazby DPH.

Část A.1. obsahuje kromě základu daně uskutečněného zdanitelného plnění v RPDP, další podstatné informace charakterizující konkrétní plnění (viz Tab. 4.3). Druhá část týkající se tuzemského reverse charge, část B.1., obsahuje totožné sloupce, výjimkou je DIČ odběratele, namísto něhož se zde uvádí DIČ dodavatele. Pro upřesnění, veškeré FV v RPDP TROJEK, a.s. uvádí do části A.1., a naopak přijaté faktury za šrot jsou vypsány v B.1. Jelikož na FV firma neuvádí výši daně, protože tu je povinen vypočíst si a zaplatit odběratel, vyplní se v části A.1. pouze základ daně, na rozdíl od části B.1., kde se základ daně uvádí podle příslušné sazby daně a navíc se povinně vyplní i výše daně, protože tuto daň je TROJEK, a.s. povinná odvést FÚ.

Tab. 4.3 Obsah části A.1. kontrolního hlášení

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. Číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6

Zdroj: Finanční správa (2016a) + vlastní zpracování

Kdysi, do konce roku 2011, se kódy předmětu plnění označující jednotlivé druhy materiálu (viz Tab. 4.3) musely složitě zadávat, jelikož se šrot z různých materiálů musel rozlišovat. Do konce roku 2011 platily např. tyto kódy nomenklatury celního sazebníku pro konkrétní zboží přílohy č. 5, které společnost používala:

- 7204 – odpad a šrot ze železa nebo oceli;
- 7404 00 – měděný odpad a šrot;
- 7503 00 – niklový odpad a šrot;
- 7602 00 – hliníkový odpad a šrot;
- 7802 00 00 – olověný odpad a šrot;
- 7902 00 00 – zinkový odpad a šrot;
- 8112 22 00 – odpad a šrot z chromu;
- 4707 – sběrový papír, kartón nebo lepenka ad.

Od 1. 1. 2012 se kódy přílohy č. 5 sjednotily, tudíž je jejich určování a následné zadávání jednodušší, veškerý šrot je označen číselným kódem 5. Pro společnost je také důležité znát kód platný pro stavební práce, u nichž se již uvádí od roku 2012 taktéž jednotný kód 4. Pokud faktura obsahovala více položek rozdílného druhu šrotu, bylo jim třeba přiřadit příslušný kód, po sjednocení kódů se účetní jednotce ulehčila práce o přiřazování příslušných kódů jednotlivým položkám.

V souvislosti s povinností zasílání kontrolního hlášení vznikla firmě i další „práce navíc“. Bylo potřeba zkontrolovat seznam dodavatelů, zda jsou údaje identifikující jednotlivé

podnikatele aktuální, tudíž souhlasí s informacemi uvedenými v obchodním rejstříku. Jelikož je účetní program KLIENT napojen jako většina účetních programů na systém ARES, šlo provést tuto kontrolu prostřednictvím tohoto systému. Jednalo se především o kontrolu správného tvaru DIČ.

I přes veškeré stížnosti velkého množství podnikatelů a účetních na kontrolní hlášení z důvodu ztížení jejich práce, společnosti se se zavedením kontrolního hlášení spíše ulevilo. Ulehčilo jí to práci s vypisováním položek faktur a s jejich nutným převodem na jiné měrné jednotky. Nyní stačí uvést jen celkovou částku, což je zejména z hlediska kontroly značné usnadnění.

4.2.5 Výhody a nevýhody zavedení režimu přenesení daňové povinnosti z pohledu obchodní společnosti TROJEK, a.s.

Vstup režimu přenesení daňové povinnosti do českého daňového systému přinesl společnosti jak výhody, tak také určité problémy a komplikace. Hlavní komplikací, která byla však jen dočasná, bylo zavedení RPDP v účetním programu společnosti. Novelizaci daňového zákona se museli přizpůsobit nejen zaměstnanci společnosti, ale také programové vybavení sloužící k jeho účtování, čili jako při každé změně bylo potřeba se adaptovat, což vyžadovalo určitý čas.

Jak již bylo poznamenáno výše, faktury v RPDP musí mít označení „daň odvede zákazník“, což někdy způsobuje problémy, jelikož někteří dodavatelé na faktuře neoznačí, že se nejedná o běžný režim zdanění, ale o přenesení daňové povinnosti. Po kontrole faktury a následného zjištění nedostatku chybějícího textu, společnost přijatou fakturu vrací a žádá o opravu faktury.

Zavedení RPDP nezpůsobilo společnosti jen negativa, přineslo jí i určitou výhodu, dokonce značnou. Když ještě nebyla v České republice povinná aplikace přenesení daňové povinnosti, společnosti každoročně vznikala daňová povinnost v řádech milionů Kč. Po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti vykazuje stálý nárok na odpočet, což lze považovat za velmi pozitivní přínos.

V rámci těchto výhod a nevýhod lze také shrnout pozitiva a negativa v souvislosti s vedením evidence zdanitelných plnění v RPDP. Jednou z pozitivních změn účinnou od 1.1 2012 bylo sjednocení kódů nomenklatury celního sazebníku při jejich zadávání do výpisu z evidence pro daňové účely, nyní do KH. Na druhou stranou nevýhodou trávající do konce roku 2015 byla povinnost do výpisu z evidence pro účely DPH vypisovat veškeré položky faktur, přičemž u nich musela být uvedena váha, kterou musela společnost náročně

prevádět. Od roku 2016 stačí uvést pro každou fakturu pouze celkový základ daně zdanitelného plnění, což redukuje čas při sestavování nyní už KH.

4.2.6 Elektronické podání

Od roku 2016 je podání daňového přiznání a jiných podání možné pouze elektronicky. Elektronické podání již platí pro všechny plátce DPH a osoby povinné k dani. Společnost TROJEK, a.s. je měsíčním plátcem DPH, tudíž zasílá finančnímu úřadu přes webový portál České pošty, tj. datovou schránku, do každého 25. dne kalendářního měsíce za měsíc předcházející přiznání k dani z přidané hodnoty společně s kontrolním hlášením, a díky uskutečňování plnění mimo tuzemsko také souhrnné hlášení. Dokumenty se FÚ zasílají ve formátu XML.

V souvislosti se zasíláním dokumentů nastala v roce 2016 u společnosti TROJEK, a.s. změna, od tohoto roku spadá TROJEK, a.s. z důvodu převýšení obratu 2 mld. Kč pod Specializovaný finanční úřad, který sídlí v Praze 7, kde tedy nyní musí veškerá svá podání zasílat.

4.2.7 Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na konkrétních příkladech

V této kapitole je RPDP aplikován na příkladech představující reálné situace výše představené obchodní společnosti. K nápomoci při analýze těchto příkladů jsou faktury představující tato plnění přiřčeny k této práci jako Příloha č. 1 až 6. První tři příklady představují přijatá plnění účetní jednotky, uskutečněná plnění reprezentuje druhá polovina příkladů. Základy daně všech příkladů, daň vypočítaná u přijatých plnění a další informace, které se uvádí do přiznání k DPH a KH, jsou názorně do těchto formulářů přeneseny. Předpokladem k vyplňování těchto podání je existence pouze těchto plnění. Vyplněné formuláře jsou Přílohou č. 7 a 8.

Příklad č. 1

Společnost TROJEK, a.s. koupila vagon, který již byl považován za ocelový odpad a od společnosti HULMAN-kovošrot s.r.o., dodavatele zboží, obdržela fakturu v RPDP, jelikož odpad z oceli je součástí vyjmenovaných komodit přílohy č. 5, na níž se RPDP vztahuje.

Při kontrole faktury bylo zjištěno, že obsahuje veškeré povinné a potřebné náležitosti a navíc také sazbu daně a výši daně, která je 0 Kč. V rámci aplikace tuzemského reverse charge je potřeba se při kontrole faktury zaměřit na sazbu daně a na výši DPH a zvláště také na uvedení informace o přenesení daňové povinnosti. V tomto případě je formulována takto „Jedná se o přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, kdy výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. Daň odvede zákazník.“

Ve spodní části faktury je navíc rekapitulace DPH, kde je uvedena přímo informace: „základ pro režim přenesení daňové povinnosti v základní sazbě DPH.“

Společnosti TROJEK, a.s. tedy vzniká povinnost vypočítat daň, přiznat ji a zaplatit. Daň vypočteme metodou „zdola“ jako součin základu daně, kterým je celková částka na faktuře, a koeficientem příslušné sazby daně. Z důvodu zjednodušení pro účely této práce bude výše daně zaokrouhlena matematicky na celé koruny.

ZD 170 898 Kč

DPH 21 %

Výpočet daně: $170\,898 \cdot 0,21 = 35\,889$ Kč

Základ daně a vypočítaná daň se vykáže v ř. 10 přiznání k DPH a také v ř. 43, ve kterém se uvede nárok na odpočet daně ve stejné výši. Nárok na odpočet daně si uplatní účetní jednotka v plné výši, jelikož použije zdanitelné plnění ke své ekonomické činnosti, nikoli pro uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet nebo jiných plnění, jejichž důsledkem vzniká pouze krácený odpočet. Dále je údaj vyčtený z faktury potřeba zavést do části B.1. kontrolního hlášení.

U této FP lze vidět připojenou tzv. košilku s informacemi, které jsou k faktuře připisovány během jejího koloběhu společností. Je zde například číslo číselné řady společnosti pro faktury v RPDP, příklad číslování: 266901296, kde 26 je označení číselné řady pro faktury přijaté, 6 znamená rok 2016 a 90 označuje, že se jedná o fakturu za šrot, tj. na plnění, které je na ni uvedeno se vztahuje RPDP, zbývající číslice označují pořadové číslo faktury.

Příklad č. 2

Obchodní společnost TROJEK, a.s. nakoupila okuje od firmy TRIANGOLO spol. s.r.o. v celkové ceně 1 578 Kč. Na faktuře je uveden základ daně, nulová výše daně i sazba daně, která je však 0 %, což může být považováno za pochybné, avšak ne za nesprávné, jelikož přiznat daň je povinností odběratele, a to ve výši jím uvedené sazby, v tomto případě 21 %. Nutná informace o RPDP je taktéž uvedena, a to ve znění: „Dodání zboží dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění. Výši daně (21 %) je povinen doplnit a přiznat odběratel.“ Sazba daně je tedy uvedena jako součást tohoto doplnění o RPDP i přesto, že se na odběratele nevztahuje povinnost jejího uvedení.

ZD 1 578 Kč

DPH 21 %

Výpočet daně: $1\,578 \cdot 0,21 = 331$ Kč

Výše daně se opět uvede do ř. 10 daňového přiznání a ve stejné výši do ř. 43, kde bude představovat nárok na odpočet, a taktéž se vyplní řádek části B.1. kontrolního hlášení.

Příklad č. 3

Od obchodní společnosti KOHIMEX, spol. s.r.o. byl odkoupen starý lehký odpad o hmotnosti 820 kg za jednotkovou cenu 2 Kč/kg. Cena nakoupeného zboží je 1 640 Kč, sazba DPH je 21 % a výše daně je 0 Kč. Sazba a výše daně však nejsou povinnými údaji daňového dokladu v RPDP, ale jejich uvedení nelze považovat za chybné. Údaj odkazující na RPDP je uveden ve znění: „Výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno, § 92a) zákona o DPH.“

ZD 1 640 Kč

DPH 21 %

Výpočet daně: $1\,640 \cdot 0,21 = 344$ Kč

Vypočtenou daň je nutno opět zahrnout do ř. 10 a také do ř. 43 přiznání k DPH a příslušné údaje uvést do části B.1. KH, stejně jako v Příkladu č. 1 a 2.

Příklad č. 4

Pro FV má společnost předlohu, tudíž jsou informace na fakturách vystavených obchodní společnostmi totožné. Faktura obsahuje veškeré náležité informace. V souvislosti s RPDP je na daňovém dokladu uveden základ daně představující celkovou částku k úhradě, také nepovinné údaje o sazbě DPH, která je 21 %, výše DPH 0 Kč a text upozorňující odběratele na jeho povinnost: „Výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. § 92a) zákona o DPH. Daň odvede zákazník.“

Společnost TROJEK, a.s. vystavila fakturu obchodní společnosti KVS EKODIVIZE a.s. za prodaný ocelový odpad o hmotnosti 24,42 t za jednotkovou cenu 3 965 Kč/t a celkové částce 96 825,30 Kč. Celková hodnota plnění se vykáže v ř. 25 přiznání k DPH, a jak již bylo uvedeno výše, informace z FV je potřeba uvést do části A.1. kontrolního hlášení.

Příklad č. 5

TROJEK, a.s. prodala firmě TSR Czech Republic s.r.o. kovový odpad, jehož druh je na faktuře podrobně označen. Množství prodaného zboží bylo 7,12 t při jednotkové ceně 3 450 Kč/t. Odpad byl prodán za celkovou částku 24 564 Kč. Hodnota plnění se uvede do ř. 25 daňového přiznání a příslušné údaje z faktury se vykážou v části A.1. kontrolního hlášení.

Příklad č. 6

TROJEK, a.s. uskutečnila prodej užitkového materiálu příslušného označení, které je na faktuře uvedeno, a to panu Pavlu Hlavenkovi, který je OSVČ a je plátcem DPH, což je jednou z hlavních podmínek tuzemského reverse charge, RPDP lze použít pouze mezi plátcí daně. Zboží mělo celkovou hmotnost 0,8 t, jednotková cena za tunu takového užitkového materiálu je 10 000 Kč a celková částka, na kterou byla faktura vystavena, činí 8 000 Kč. Celková hodnota plnění se opět zahrne do ř. 25 přiznání k dani z přidané hodnoty a příslušné informace vyčtené z faktury se uvedou v KH v části A.1.

Analýza vyplnění daňového přiznání

Tak jak bylo očekáváno před vyplněním DP, základ daně v ř. 10 v části zdanitelných plnění odpovídá základu daně v ř. 43, stejně jako daň na výstupu z ř. 10 se rovná nároku na odpočet u těchto přijatých zdanitelných plnění. Jelikož v této situaci nebyla předpokládána existence jiných plnění přijatých ani uskutečněných, k výpočtu výsledné daňové povinnosti by sloužily pouze tyto výstupy DP. Daňová povinnost představuje rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně na vstupu.

Výpočet: $36\,564 - 36\,564 = 0$ Kč

Účetní jednotce by v takovémto případě vznikla nulová daňová povinnost, tudíž by neodváděla vlastní daň ani by si nenárokovala odpočet daně. Z toho lze vyvodit, že za předpokladu přijímání zdanitelných plnění pouze v RPDP a také uskutečňování zdanitelných plnění pouze v tomto režimu by obchodní společnost neodváděla DPH, ale ani by neměla nárok na její vrácení od FÚ. Vznik takovéto situace však nelze považovat za reálný, jelikož účetní jednotka obchoduje i s neplátcí DPH a uskutečňuje i jiné, i když vedlejší činnosti, na které se RPDP nevztahuje, a také je nutno brát v úvahu plnění zajišťující samotný chod společnosti, tudíž její reálné přiznání k DPH je mnohem pestřejší než při názorné situaci. Avšak přece jen by toto zjištění mohlo být reálným přínosem.

Jak již bylo výše uvedeno, obchodní společnosti vznikala před zavedením RPDP každoročně vlastní daň, avšak nyní už několik let nárokuje odpočet daně na vstupu, z čehož je možné vyvodit, že právě přenesení daňové povinnosti tomu může být důvodem. Toto tvrzení lze postavit na tom, že 95 % činnosti společnosti tvoří obchodování se šrotem, na něhož se tuzemský reverse charge vztahuje a valná většina uskutečněných plnění je v RPDP, ale na druhé straně při nákupu zboží, které je následně v tomto režimu po zpracování prodáno, dochází k tomu, že toto zboží je považováno pouze za vyřazený majetek a vztahuje se na něj běžný režim DPH, tudíž účetní jednotce vzniká nárok na odpočet daně na vstupu. Pro označení tohoto

tvrzení za zcela pravdivé by bylo potřeba při této úvaze zohlednit i jiné změny v obchodní společnosti, které by bylo nutné detailně analyzovat, avšak to už by bylo nad rozsah této práce.

Ale i za této situace lze konstatovat, že jedním z důvodů pro vykazování trvale vyššího odpočtu daně oproti dani na výstupu můžou být tyto nákupy zboží v běžném režimu a jejich následný prodej jako šrotu uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH.

5 Závěr

Zavedení daňového systému, v němž by každý daňový subjekt své daně poctivě vykazoval a dodržoval povinnost odvést veškeré daně, které mu vyplývají z jeho činnosti, je nereálný. I přesto se Finanční správa snaží zoptimalizovat fungování daňového systému tak, aby situace, ve kterých dochází k porušování právních předpisů či nedodržování jimi daných povinností, byly jen zcela výjimečnými a negativní dopady byly co nejmenší, a byli tak chráněni ti, kteří při správě daní v rámci kvalitativního ekonomického života spolupracují. Mnohdy však již efektivní teoretické návrhy existují, ale zavedení moderních nástrojů v praxi vyžaduje značné úsilí. Snaha o dosažení optimálního fungování daňové politiky je běh na dlouho trať.

Veškerými prostředky, které jsou prozatím zavedeny v rámci usměrňování správného výběru daně z přidané hodnoty, jsou zajišťovací příkazy a doprovodná opatření, organizační kroky Finanční správy jako je např. Daňová Kobra, elektronická evidence tržeb (projekt bude postupně spuštěn od prosince 2016), kontrolní hlášení a v neposlední řadě režim přenesení daňové povinnosti. Zejména KH a RPDP jsou nástroji boje proti karuselovým podvodům, jejichž princip byl v této práci vysvětlen. Právě mechanismus přenesení daňové povinnosti z dodavatele na odběratele napomáhá odstranění vzniku takového podvodu.

Pro dosažení stanoveného cíle byla práce rozdělena do tří kapitol. První teoretická kapitola bakalářské práce byla věnována charakteristice daně z přidané hodnoty spolu s objasněním základních pojmů DPH k pochopení následující problematiky RPDP a pohledu na daň z přidané hodnoty z hlediska harmonizace Evropské unie.

V další části byl popsán princip režimu přenesení daňové povinnosti včetně povinností z něho vyplývajících a vysvětlení pojmů s ním souvisejících. Byl zde také přiblížen postupný vývoj RPDP v České republice. Poprvé se v zákoně o DPH tuzemský reverse charge objevil v roce 2011 a postupně se rozšiřoval a rozšiřuje na další komodity, ustanovení se ho týkající se tedy neustále aktualizují, naposledy tomu bylo při zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u dodání plynu a elektřiny.

Pro zjištění jak funguje režim přenesení daňové povinnosti v praxi, jaké jsou jeho výhody a nevýhody, a jaké veškeré práce v rámci účetnictví firmy jsou s tím spojeny, byla provedena analýza konkrétní účetní jednotky. Ve čtvrté praktické části této práce je možné se seznámit s obchodní společností TROJEK, a.s., která se zabývá obchodováním se šrotem. Na základě syntézy veškerých teoretických poznatků byly analyzovány společnosti poskytnuté faktury v RPDP a potřebné dokumenty podávané finančnímu úřadu. Z dostupných faktur byly vytvořeny reálné příklady a za předpokladu existence pouze těchto plnění bylo vyplněno

daňové přiznání a kontrolní hlášení a následně byl tento výstup interpretován. Vyplněním daňového přiznání bylo zjištěno, že kdyby účetní jednotka poskytovala a přijímala veškerá plnění v RPDP, nevznikala by jí ani daňová povinnost ani nárok na odpočet. Taková situace není zcela reálná, ale toto zjištění může být určitým vysvětlením pro to, že obchodní společnost od doby, kdy povinně začala používat režim přenesení daňové povinnosti, vykazuje, vzhledem k tomu, že většinu výstupů má v RPDP, nárok na odpočet daně v porovnání s lety předchozími.

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti přineslo účetním jednotkám výhody, ale také řadu nevýhod a komplikací. S veškerými důsledky se však účetní jednotky vypořádaly a režim přenesení daňové povinnosti se stal běžnou záležitostí a lze říci, že jako nástroj zabránění daňovým podvodům se osvědčil, proto dochází k jeho neustálému rozšiřování. Je tedy reálné, že v kombinaci jeho použití s dalšími zaváděnými moderními nástroji, které napomáhají společnému boji proti daňovým únikům, bude dosaženo lepší efektivity daňového systému a tím rychlejšího odhalování narušitelů správného výběru daní.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- [1] DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty Komentář*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.
- [2] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015 – výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2015. 383 s. ISBN 978-80-247-5500-7.
- [3] LEDVINKOVÁ, J., Z. KUNEŠ a Z. VONDRÁK. *Abeceda DPH 2015*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 352 s. ISBN 978-80-7263-950-2.
- [4] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
- [5] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

Elektronické dokumenty

- [6] CENTRUM PRO REGIONÁLNÍ ROZVOJ ČESKÉ REPUBLIKY. Komunitární programy Evropské unie 2014 – 2020 [online]. CRR [10. 12. 2015]. Dostupné z: http://www.crr.cz/Files/Docs/EEN/EEN_publikace/2015/3%20-%20komunitarni%20programy.pdf
- [7] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce (CZ-CPA) platná od 1. 1. 2015* [online]. ČSÚ [13. 1. 2016]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015->
- [8] FINANČNÍ SPRÁVA (a). *Kontrolní hlášení DPH* [online]. Finanční správa [5. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>
- [9] FINANČNÍ SPRÁVA. *Nejčastější dotazy k pravidlům fakturace* [online]. Finanční správa [5. 12. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Fakturace-dotazy_na_web.PDF
- [10] FINANČNÍ SPRÁVA. *Režim přenesení daňové povinnosti* [online]. Finanční správa [9. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti>

- [11] FINANČNÍ SPRÁVA. *Zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Step Shop)* [online]. Finanční správa [6. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/mini-one-stop-shop/zvlastni-rezim-jednoho-spravniho-mista-mini-one-stop-shop-5227>
- [12] HAVEL, Tomáš. *Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi* [online]. Daňari online [3. 12. 2015]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38350v48298-zvlastni-rezim-pro-obchodniky-s-pouzitym-zbozim-umeleckymi/>
- [13] VYCHOPENĚ, Jiří. *Sklad vedený korunou* [online]. Daňari online [5. 12. 2015]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26595v34964-sklad-vedeny-korunou/>
- [14] ŽUROVEC, Michal. *Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny* [online]. MFČR [22. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>
- [15] ŽUROVEC, Michal. *Schodek státního rozpočtu za rok 2015 je o 37 mld. nižší než plánovaný* [online]. MFČR [26. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocetu-za-rok-2015-je-23541>

Zákony a jiné právní předpisy

- [16] Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In: *Úřední věstník*, č. 71/1967, s. 1303-1312. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31967L0228>
- [17] Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. In: *Úřední věstník L*, č. 256/1987, s. 1-675. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:31987R2658>
- [18] Nařízení vlády č. 361 ze dne 22. prosince 2014 o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2014, částka 143, s. 359-361. Dostupné z:

<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka->

zakonu/SearchResult.aspx?q=361/2014&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlo
u

- uvy
- [19] Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52015PC0646>
- [20] První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In: *Úřední věstník*, č. 71/1961, s. 1301-1303. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1461512997415&uri=CELEX:31967L0227>
- [21] Směrnice Rady 2003/93/ES ze dne 7. října 2003, kterou se mění směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. In: *Úřední věstník L*, č. 264/2003, s. 23-24. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32003L0093>
- [22] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník L*, č. 347/2006, s. 1-118. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32006L0112>
- [23] Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. In: *Úřední věstník L*, č. 336/1977, s. 15-20. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31977L0799>
- [24] Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. In: *Úřední věstník L*, č. 376/1991, s. 1-19. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31991L0680>
- [25] Směrnici Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH). In: *Úřední věstník L*, č. 316/1992, s. 1-4. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31992L0077>
- [26] Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. In: *Úřední věstník L*, č. 145/1977, s. 1-40. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31977L0388>

- [27] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 235-238. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlo_uvy
- [28] Zákon č. 634 ze dne 26. listopadu 2004 o správních poplatcích. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 215, s. 633-635. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=634/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlo_uvy

Ostatní

- [29] Výroční zpráva obchodní společnosti TROJEK, a.s. za rok 2014. Dostupná také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=41480503&subjektId=443052&spis=86142>

Seznam zkratk

ARES	administrativní registr ekonomických subjektů
DIČ	daňové identifikační číslo
DP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
EČ	ekonomická činnost
EU	Evropská unie
FP	faktura přijatá
FÚ	finanční úřad
FV	faktura vydaná
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IČ	identifikační číslo
KH	kontrolní hlášení
MOSS	Mini One Stop Shop
PO	právnícká osoba
RPDP	režim přenesení daňové povinnosti
VIES	VAT Information Exchange System
ZD	základ daně

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016

.....

Michaela Řehová

Seznam příloh

Příloha č. 1	Faktura č. 1 s „košílkou“
Příloha č. 2	Faktura č. 2
Příloha č. 3	Faktura č. 3
Příloha č. 4	Faktura č. 4
Příloha č. 5	Faktura č. 5
Příloha č. 6	Faktura č. 6
Příloha č. 7	Přiznání k dani z přidané hodnoty
Příloha č. 8	Kontrolní hlášení